



Problema jurídico: ¿La DIAN estaba facultada para expedir la liquidación oficial de revisión acusada, por la cual modificó la declaración de renta que la parte demandante presentó por el año gravable 2013, sin que para ello debiera contar con el consentimiento expreso del contribuyente?

REVOCATORIA DIRECTA DEL ACTO ADMINISTRATIVO – Noción / REVOCATORIA DIRECTA DEL ACTO ADMINISTRATIVO – Alcance / ACCIÓN DE LESIVIDAD - Procedencia / FACULTADES DE FISCALIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA / NATURALEZA JURÍDICA DE LA LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN – Es un acto administrativo / REVOCATORIA DIRECTA DEL ACTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO – Procedencia / NATURALEZA JURÍDICA DE LA LIQUIDACIÓN PRIVADA DEL TRIBUTO - No tiene el carácter de acto administrativo / MODIFICACIÓN DE LA LIQUIDACIÓN PRIVADA DEL TRIBUTO MEDIANTE LA LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN - Alcance. No corresponde al mecanismo de la revocatoria directa / NECESIDAD DE CONSENTIMIENTO DEL CONTRIBUYENTE PARA LA MODIFICACIÓN DE LA LIQUIDACIÓN PRIVADA DEL TRIBUTO - Improcedencia / NECESIDAD DE CONSENTIMIENTO DEL CONTRIBUYENTE PARA LA EXPEDICIÓN DE LA LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN - Improcedencia

El artículo 73 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo prevé la revocatoria directa como un mecanismo que tiene la autoridad para dejar sin efecto sus propios actos administrativos de contenido particular y concreto, previo consentimiento expreso del particular titular del derecho o de la situación jurídica alterada mediante el acto revocado. En caso de que no obtener la aprobación del particular para revocar el acto, la administración debe demandar su propio acto ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo. En el presente caso, si bien la liquidación oficial de revisión que se discute es un acto administrativo expedido por la DIAN que modificó la declaración privada del contribuyente, creándole una situación jurídica particular y concreta, este es un acto expedido en ejercicio de sus facultades de fiscalización e investigación tributaria, cuya modificación o revocatoria depende en principio de la procedencia de los recursos que se interpongan contra ella; o en otro supuesto, de que una vez en firme sea revocada unilateralmente por la administración, caso en el cual sí es exigible el requisito del consentimiento previo y expreso del demandante. La revocatoria directa se predica respecto de actos administrativos expedidos por la administración que crean o modifican una situación jurídica de carácter particular, y que no cabe modificar al resolverse los recursos procedentes contra la misma. Esta figura no opera frente a las declaraciones privadas presentadas por los contribuyentes, en tanto tales declaraciones no son manifestaciones de voluntad emanadas de una entidad pública. Aun cuando la liquidación oficial de revisión, como acto administrativo, contiene una decisión de la autoridad tributaria en la que se modifica la declaración de renta del demandante, y con ello modifica o crea una situación jurídica particular al cambiar los términos de la obligación tributaria sustancial a su cargo, tal situación jurídica solo es definitiva si no se interpone el recurso procedente en sede administrativa, o si interpuesto el recurso, se niega en su totalidad. La modificación que efectúa este acto frente a la declaración privada del contribuyente no corresponde al mecanismo de revocatoria directa, pues no tiene por objeto una decisión administrativa, sino modificar la liquidación privada del contribuyente en virtud de las facultades conferidas en el artículo 702 del E.T., liquidación privada que



no tiene el carácter de acto administrativo, y por tanto, resulta ajena a esta figura. En consecuencia, no prospera el cargo de apelación.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 73 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 702

Problemas jurídicos: ¿La demandante es contribuyente del régimen tributario especial o del régimen tributario ordinario? ¿De encontrarse en el primer supuesto, cumplió los requisitos previstos en el artículo 9 del Decreto Reglamentario 4400 de 2004 para acceder a la exención sobre el beneficio neto o excedente de que trata el artículo 358 del Estatuto Tributario, para las entidades sometidas al régimen tributario especial?

RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL - Aplicación / CORPORACIÓN SIN ÁNIMO DE LUCRO / RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL – Requisitos / DETERMINACIÓN DEL BENEFICIO NETO O EXCEDENTE PARA CONTRIBUYENTES DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL / BENEFICIO NETO O EXCEDENTE PARA CONTRIBUYENTES DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL – Requisitos / EXENCIÓN DEL BENEFICIO NETO O EXCEDENTE PARA CONTRIBUYENTES DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL – Requisitos / BENEFICIO NETO O EXCEDENTE NO EXENTO PARA CONTRIBUYENTES DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL – Carácter de renta gravable. Tarifa / CORPORACIÓN SIN ÁNIMO DE LUCRO CONTRIBUYENTE DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL – Requisitos / DISTRIBUCIÓN DE EXCEDENTES – Noción / PÉRDIDA DEL CARÁCTER DE ENTIDAD SIN ÁNIMO DE LUCRO – No configuración. Con ocasión de la operación de capitalización, denominada venta de acciones, no se probó reembolso de los aportes ni distribución de los excedentes durante la existencia o posterior liquidación de la entidad / EXENCIÓN TRIBUTARIA – Noción y alcance / CONTRIBUYENTE PERTENECIENTE AL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL – Configuración / DESTINACIÓN DEL BENEFICIO NETO O EXCEDENTE – Alcance / APROBACIÓN DE LA DESTINACIÓN DEL BENEFICIO NETO O EXCEDENTE – Competencia. Debe ser autorizada por el máximo órgano directivo / EXENCIÓN DEL BENEFICIO NETO O EXCEDENTE PARA CONTRIBUYENTES DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL – Falta de cumplimiento del requisito de destinación o reinversión de los excedentes con anterioridad a la presentación de la declaración de renta en actividades que desarrollaran el objeto social de la entidad sin ánimo de lucro y falta de autorización de la destinación del excedente por el máximo órgano directivo / INCUMPLIMIENTO DE REQUISITOS PARA LA EXENCIÓN DEL BENEFICIO NETO O EXCEDENTE DE CONTRIBUYENTE DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL - Configuración / ADICIÓN DE RENTA GRAVABLE POR INCUMPLIMIENTO DE REQUISITOS PARA LA EXENCIÓN DEL BENEFICIO NETO O EXCEDENTE DE CONTRIBUYENTE DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL - Legalidad

Para efectos del impuesto sobre la renta, el artículo 19 del Estatuto Tributario antes de la modificación de la Ley 1819 de 2019, consagra el régimen tributario especial para las corporaciones sin ánimo de lucro cuyo objeto social corresponda a actividades de interés general en las áreas de salud, educación formal, cultura, deporte aficionado, investigación científica o tecnológica, y protección ambiental, o a programas de desarrollo social. Conforme con el artículo 356 del ET, los



contribuyentes que cumplan los requisitos del citado artículo 19 *ibidem*, están sometidos al régimen tributario especial, y sujetos al impuesto de renta y complementarios sobre el beneficio neto o excedente determinado de conformidad con el artículo 357 *ib.*, a la tarifa única del 20%. En virtud de los artículos 358 y 359 *ib.*, el beneficio neto tiene el carácter de exento si se destina directa o indirectamente, en el año siguiente a aquel en el cual se obtuvo, a programas que desarrollen dicho objeto social, siempre y cuando las actividades sean de interés general y que a ellas tenga acceso la comunidad. La parte del beneficio neto o excedente que no se invierta en los programas que desarrollen su objeto social será gravable en el año en que esto ocurra, a la tarifa del 20%. De acuerdo con el artículo 1.º del Decreto 4400 de 2004 -reglamentario del régimen especial tributario previsto en el artículo 19 del ET-, las corporaciones sin ánimo de lucro son contribuyentes del régimen especial siempre y cuando cumplan con los siguientes requisitos: i) El objeto social principal sea la realización de actividades de salud, deporte, educación formal, cultura, o programas de desarrollo social; ii) las actividades que realice sean de interés general; y iii) Que sus excedentes sean reinvertidos totalmente en la actividad de su objeto social. En los términos del párrafo 2 *ib.*, se entiende que no tienen ánimo de lucro las entidades cuando los excedentes obtenidos en desarrollo de sus actividades no se distribuyen en dinero ni en especie a los asociados o miembros de la entidad, ni aún en el momento de su retiro o por liquidación, para lo cual se considera distribución la transferencia de dinero, bienes o derechos a favor de los asociados, miembros o administradores, sin una contraprestación a favor de la entidad. (...) Conforme con el certificado de existencia y representación de la demandante, es claro que fue constituida como una entidad sin ánimo de lucro dedicada a actividades de interés general que propenden el mejoramiento social, ya que presta el servicio de salud a la población de Florencia conforme con su objeto social, por lo que está sujeta al régimen tributario especial consagrado en el artículo 19 del ET, y por ello se encuentra sujeta al pago del impuesto de renta liquidado a una tarifa del 20%. (...) De acuerdo con lo señalado en el acta de la asamblea de los asociados, y el balance de prueba del año 2012, no existe prueba de que la vinculación del tercero supuso un acto de lucro en la medida que no está acreditado que los antiguos asociados o los nuevos miembros de la corporación obtuvieran una ganancia monetaria con ocasión de la mencionada operación de capitalización o “venta”; por el contrario, la demandante registró la suma de dinero percibida como un anticipo y avance en la cuenta del activo de la corporación, lo que supone que los recursos fueron recibidos por la corporación, y no por los antiguos asociados, lo que descarta que estos hubiesen obtenido o perseguido la obtención de un lucro o excedente con la inyección de recursos a la entidad demandante, a pesar de haber utilizado la expresión “venta de acciones” para describirla en las actas analizadas. En ese orden, la “venta de las acciones” realmente correspondió a una decisión de la corporación como entidad, dirigida a obtener la participación de un tercero mediante la obtención de una suma de dinero que le diera mayor liquidez, suma que incrementó el patrimonio de la entidad y no el de sus asociados en particular, razón por la cual no se cumple con el presupuesto del párrafo 2 del artículo 1 del Decreto 4400 de 2004 para que la demandante pierda su calidad de entidad sin ánimo de lucro, y por ello, se asimile a un sociedad de responsabilidad limitada y deba tributar en los términos fijados por el régimen ordinario aplicable a las sociedades comerciales. Así, para la Sala, la demandante no incumplió con lo dispuesto en el artículo 19 del ET en consonancia con el artículo 1.º del Decreto 4400 de 2004 para ser considerada como una entidad sin ánimo de lucro sujeta al régimen especial tributario, dado que su objeto social es de interés general conforme con las



contempladas en el ET, la comunidad tiene acceso a ella; y sus aportes no son reembolsados ni sus excedentes distribuidos durante la existencia o posterior liquidación de la entidad. (...) Ahora bien, frente al cumplimiento de los requisitos para acceder a la exención del beneficio neto o excedente en los términos del artículo 358 del ET, la Sala precisa que el beneficio neto o excedente de los años 2012 y 2013, que ascendió a \$377.909.000, fue destinado por la junta directiva para mejoras de la planta física de la clínica y la actualización de programas operativos, mas no existe prueba de la reinversión en el año 2013 y 2014, respectivamente, de tales excedentes por parte de la asamblea de miembros activos como máximo órgano directivo de la corporación, razón por la cual no se cumple con lo dispuesto en el artículo 8 del Decreto 4400 de 2004. A esta circunstancia se añade que, mediante Acta nro. 2 de 27 de marzo de 2014, la junta directiva decidió reinvertir los excedentes de los años gravable 2012 y 2013; sin embargo, dicha decisión fue posterior a la presentación de la declaración de renta del año 2012, y se reitera fue proferida por la junta directiva y no por la asamblea de miembros activos como máximo órgano directivo, exigencias previstas en la norma tributaria. A ese respecto, la Sección Cuarta en sentencia del 14 de abril de 2011, precisó que “el contribuyente deberá, previo a la presentación de su declaración de renta, aprobar en su asamblea general o máximo órgano directivo que haga sus veces, la destinación de los excedentes”. Lo anterior, por cuanto “el término exento indica beneficiado en razón de circunstancias especialmente señaladas por la ley, que para el caso de las entidades sin ánimo de lucro, implica que las actividades estimuladas fiscalmente junto con la destinación del beneficio neto o excedente deben estar previamente aprobadas por la Asamblea u órgano directivo que haga sus veces”. Así mismo, esta Sala dijo al respecto que “el requisito de destinación del beneficio neto o excedente dentro del año siguiente al de su obtención, supone, además de la aprobación de manera previa por la asamblea general u órgano directivo que haga sus veces, que se cumpla con su ejecución”. A su vez, ha señalado que “estas asignaciones debían ser anunciadas, desde las asambleas generales u órganos directivos, con la indicación del objetivo de las mismas y los programas o las actividades a las cuales estarían destinadas. A su turno, deben “registrarse en una cuenta especial del patrimonio”. En consecuencia, “el empleo de los recursos de las asignaciones permanentes, en forma distinta a las actividades permitidas por el régimen tributario especial, las convertía en ingreso gravado a una tarifa del 20 %.” De manera que para la Sala, la redacción del acta nro. 2 de la Junta Directiva de la corporación de fecha del 27 de marzo de 2014, no refleja una decisión adoptada por la asamblea general o el máximo órgano directivo. Además, la contribuyente no allegó prueba alguna que demuestre y dé certeza de que el beneficio neto o excedente haya sido invertido y ejecutado en actividades que desarrollan el objeto social de la demandante. En ese orden, como lo ha considerado la Sala, el Estado concede la exención del impuesto sobre la renta renunciando al gravamen, con la condición de que el excedente sea efectivamente destinado a los fines del objeto social de la entidad sin ánimo de lucro o a las actividades de salud, educación, cultura que son de interés general y ameritan la exención, ya que no tendría sentido que se dieran ventajas fiscales a las corporaciones por aplicar sus excedentes a la realización de inversiones, y a su vez permitir que estas se destinen a fines distintos de los que pretende incentivar el legislador, o no se ejecuten conforme al destino que en tal sentido se les dio. En estos casos, la corporación pierde el beneficio fiscal y el excedente no ejecutado es ingreso gravable en el año en que esto ocurra. En consecuencia, la Sala considera que la corporación demandante no desvirtuó la adición de ingresos efectuada por la DIAN, razón por la cual dicho excedente no está



Radicación: 18001-23-33-000-2018-00118 - 01 (25520)
Demandante: Corporación Médica del Caquetá - Corpomédica
FALLO

cobijado con la exención tributaria. Sin embargo, y en consideración a que la demandante sí está sujeta al régimen especial tributario a una tarifa del 20%, por tratarse de una entidad sin ánimo de lucro, no le es aplicable la renta presuntiva, y no está obligada al cálculo del anticipo conforme al artículo 19 del Decreto 4400 de 2004. En consecuencia, se procede a reliquidar el impuesto en tal sentido.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 19 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 356 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 357 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 358 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 359 / DECRETO 4400 DE 2004 - ARTÍCULO 1 PARÁGRAFO 2 / DECRETO 4400 DE 2004 - ARTÍCULO 8 / DECRETO 4400 DE 2004 - ARTÍCULO 19

SANCIÓN POR INEXACTITUD - Procedencia. Inclusión de gastos inexistentes y de una exención improcedente / APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN MATERIA SANCIONATORIA TRIBUTARIA – Procedencia / RELIQUIDACIÓN DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD

En el caso concreto, se demostró que la contribuyente registró en su declaración privada gastos inexistentes que no fueron probados, y una exención improcedente lo cual derivó en un menor impuesto a pagar, razón por la que procede la sanción por inexactitud impuesta. Sin embargo, como lo precisó el tribunal, conforme con el principio de favorabilidad y atendiendo los lineamientos previstos en el artículo 287 de la Ley 1819 de 2016 que modificó el artículo 647 del E.T., procede la reliquidación de la sanción por inexactitud a cargo de la demandante a la tarifa general del 100%. Teniendo en cuenta que el recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia prosperó parcialmente, es procedente liquidar el impuesto y la correspondiente sanción por inexactitud.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 647 / LEY 1819 DE 2016 – ARTÍCULO 287

CONDENA EN COSTAS EN SEGUNDA INSTANCIA / IMPROCEDENCIA DE LA CONDENA EN COSTAS / FALTA DE PRUEBA DE LA CAUSACIÓN DE LA CONDENA EN COSTAS

Conforme a lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, no procede la condena en costas, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen, razón por la cual no se condenará en esta instancia.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 188 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO CGP) - ARTÍCULO 365 NUMERAL 8

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

5

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57) 601-350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia

www.consejodeestado.gov.co

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/validador>



SC 5780-6



Radicación: 18001-23-33-000-2018-00118 - 01 (25520)
Demandante: Corporación Médica del Caquetá - Corpomédica
FALLO

Bogotá D.C., diez (10) de marzo de dos mil veintidós (2022)

Referencia: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 18001-23-33-000-2018-00118 - 01 (25520)
Actor: CORPORACIÓN MÉDICA DEL CAQUETÁ - CORPOMÉDICA
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN

Temas: Renta 2013. Régimen especial tributario. Reinversión del beneficio neto o excedente. Sanción por inexactitud

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 29 de enero de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Caquetá, que declaró la nulidad parcial de los actos y en su parte resolutive dispuso¹:

“PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD PARCIAL de la Liquidación Oficial de Revisión No. 282412017000002 del 15 de febrero de 2017, en lo relacionado con la sanción por inexactitud inicialmente contemplada en el 160% del impuesto a cargo.

SEGUNDO: A título de RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, MODIFICAR la Liquidación Oficial en lo relacionado con la sanción por inexactitud, y establézcase que, por dicho concepto, CORPOMÉDICA adeuda la suma de TRESCIENTOS SIETE MILLONES NOVENTA MIL PESOS (\$307.090.000), es decir, el 100% del impuesto a cargo.

TERCERO: Negar las demás pretensiones de la demanda.

CUARTO: Sin condena en costas.
(...)”.

ANTECEDENTES

El día 10 de abril de 2014, la Corporación Médica del Caquetá -Corpomédica-, presentó la declaración de renta del año 2013, en la que liquidó un saldo a pagar de \$0, en razón a la renta exenta liquidada en aplicación del artículo 19 del ET en consonancia con el artículo 356 *ib*.

Previo requerimiento especial, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 282412017000002 expedida el 15 de febrero de 2017, por medio de la cual modificó la declaración de renta del año 2013, presentada por Corpomédica, en el sentido de adicionar ingresos en \$379.586.000, desconocer deducciones por \$673.191.000, rechazar el valor de la renta exenta, y determinar un impuesto a cargo de \$307.090.000, liquidado a la tarifa del 25% sobre la renta líquida, e imponer una sanción por inexactitud de \$491.344.000. La demandante en virtud del artículo 720 del E.T. demandó *per saltum* la liquidación oficial.

¹ Folio 21 del c. p. actuación 7, índice 2 SAMAI.



DEMANDA

Pretensiones

Mediante apoderado judicial y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y Contencioso Administrativo, Corpomédica formuló las siguientes pretensiones²:

- “1. Se ordene a la Dirección Nacional de Impuestos a la suspensión de los procesos de fiscalización, liquidación oficial, imposición de sanciones, discusión y cobro relacionados con los impuestos administrados por ellos, y que están proyectados en el REQUERIMIENTO ESPECIAL RENTA No. 282382016000009.
2. Se declare la nulidad del acto administrativo proferido por la Dirección Seccional de Impuestos de Florencia que a continuación se describe:
 - a) Liquidación Oficial de Revisión No. 282412017000002 del 15 de febrero de 2017, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la misma Administración, notificada el 17 de febrero de 2017.
3. Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita, se restablezca el derecho de la Corporación Médica del Caquetá -CORPOMEDICA, declarando la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta correspondiente al año 2013, presentada oportunamente por mis representados.
4. Declarada la nulidad del acto demandado, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 392 del Código de Procedimiento Civil, solicito condenar en costas a la entidad demandada en virtud de que su actuación fue arbitraria.”.

Normas violadas

La demandante invocó como normas violadas los artículos 83, 95 y 363 de la Constitución Política; 23, 27, 683, 742, 744, 745 y 752 del Estatuto Tributario, 97 de la Ley 1437 de 2011, 18 del Decreto 4400 de 2004, 2 y 3 del Código Contencioso Administrativo, 2, 13, 38, 55 y 99 del Decreto 2649 de 1993.

El **concepto de la violación** se sintetiza así³:

De conformidad con el artículo 97 de la Ley 1437 de 2011, la administración no podía mediante la liquidación oficial revocar la declaración privada sin el consentimiento expreso de la demandante, pues la expedición de la liquidación oficial modificó situaciones particulares que solo podían cambiar o revocarse con el consentimiento del titular.

Contrario a lo aducido por la DIAN en la liquidación oficial, la demandante no realiza actividades diferentes a su objeto social (prestación de servicios de salud) que generen ingresos adicionales, como tampoco su patrimonio está conformado por los remanentes de sus ingresos. Corpomédica es una entidad sin ánimo de lucro que goza del régimen tributario especial.

² Folios 4 y 5 c. p. 1, índice 2 SAMAI.

³ Folios 7 a 28 c. p. 1, índice 2 SAMAI.



Aclaró que los miembros de la corporación acordaron que un tercero realizara aportes de capital con el fin de continuar con la prestación de los servicios de salud debido a la crisis económica que presentaba, por lo que tal operación no se trató de una venta o unos ingresos a favor de la demandante, sino de aportes patrimoniales. Los recursos aducidos no constituyen ingresos, pues aun cuando incrementan el patrimonio, no están originados en la prestación de servicios de la demandante.

La DIAN vulneró el debido proceso por la indebida aplicación del artículo 18 del Decreto 4400 de 2004, pues adicionó como ingresos el excedente del año 2012 al año gravable 2013, siendo lo correcto adicionarlo al año 2015, que corresponde al periodo en que detectó la inconsistencia.

Por último, indicó que no procede la imposición de la sanción por inexactitud, puesto que la contribuyente no omitió ingresos, aunado a que la sanción impuesta no cumple con los principios de proporcionalidad del sistema tributario.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos⁴:

La demandante realizó movimientos de capital propios de una entidad con ánimo de lucro, por lo que debe tributar por el régimen ordinario conforme con el artículo 18 del Decreto 4400 de 2004.

Aseguró que no se demostró la decisión por parte de la asamblea de miembros respecto de la reinversión de los excedentes del año 2012, como tampoco la ejecución del beneficio neto o excedente del año 2012 en programas que desarrollen el objeto social de la demandante dentro del año siguiente, en plazos adicionados o la constitución de asignaciones permanentes como lo exigen los artículos 8, 9 y 10 del Decreto 4400 de 2004.

Los excedentes o beneficios de los años 2012 y 2013 fueron contabilizados y acumulados en la cuenta de utilidades acumuladas del patrimonio, lo que demuestra que no fueron ejecutadas, y que la asamblea no decidió sobre su destinación. Así, el excedente del año 2012 por valor de \$377.909.000 fue adicionado como ingreso gravable en el año 2013, por tratarse del periodo en que se detectó el incumplimiento de los requisitos para su exención.

El contenido del Acta nro. 3 del 5 de diciembre de 2012 de la Asamblea General de asociados acredita la compraventa, y en consecuencia la transferencia de derechos a un particular, en cuyo valor está incluido lo correspondiente a los excedentes pues conforman el patrimonio de la entidad.

De acuerdo con la conciliación contable, se adicionaron \$1.676.678 en el renglón de ingresos brutos operacionales correspondiente al saldo de las devoluciones rebajas y descuentos en ventas, más \$377.909.000 del excedente del año gravable 2012 que se adiciona como ingreso gravable. Además, reiteró las razones por las cuales se rechazaron como gastos operaciones de administración \$85.000.000, al no tratarse de provisión de deudas de difícil cobro sino de pagos de futuras y posibles demandas

⁴ Folios 122 a 153 c. p. 1, índice 2 SAMAI.



en relación con gastos de personal, y \$330.151.000 de los gastos operacionales de ventas por exceso en la deducción por provisión de deudas de difícil cobro. Del renglón de deducciones se desconoció la suma total de \$258.040.000 correspondientes a intereses, multas y sanciones, gravamen a los movimientos financieros; y por intereses a particulares, la administración rechazó la deducción de \$6.881.518.

La omisión de ingresos y la inclusión de deducciones inexistentes, que derivaron en un menor impuesto a cargo, constituye un hecho sancionable por inexactitud en virtud del artículo 647 del E.T.

SENTENCIA APELADA

El **Tribunal Administrativo del Caquetá** declaró la nulidad parcial de los actos, bajo los siguientes argumentos⁵:

La DIAN, en virtud de sus facultades de fiscalización, podía modificar la declaración privada presentada por la contribuyente mediante liquidación oficial de revisión previo requerimiento especial. Así, no es aplicable al presente caso el artículo 97 del CPACA, pues no se trata de la revocatoria de un acto expedido por la administración que requiera el consentimiento expreso del administrado, sino de la modificación de la declaración privada en virtud de las facultades conferidas por ley a la administración tributaria.

El tribunal señaló que la demandante no cumplió con todos los requisitos previstos en los artículos 1 y 2 del Decreto 4400 de 2004 para ser contribuyente del régimen especial, pues con la venta del 84% de las acciones, existió una distribución de excedentes al haber transferido el 84% del patrimonio y de forma indirecta de las utilidades, lo que implica que la demandante sea contribuyente del impuesto sobre la renta sujeto al régimen tributario ordinario.

Conforme lo determinó la DIAN en la liquidación oficial, la demandante no decidió sobre la destinación y ejecución de los excedentes de los años 2012 y 2013 y su reinversión, por lo cual procedía su adición, y en consecuencia ser gravados con el impuesto de renta.

Las actas de asamblea constituyen plena prueba de las decisiones adoptadas que acreditan la venta de las acciones, por lo que no es dable desconocer lo allí dispuesto con el fin de justificar un error en la figura comercial empleada.

Frente a las provisiones de difícil cobro, señaló que la demandante declaró de manera improcedente gastos que obedecen a préstamos efectuados a Consalud - entidad vinculada económica- para cubrir sus pasivos, y que por demás no se tratan de un pasivo originado en la actividad productora de renta de Corpomédica.

Conforme con el artículo 115 del ET, solo es deducible el 50% del gravamen a los movimientos financieros, que en el presente caso corresponde a \$6.881.518, como en efecto lo determinó la DIAN.

⁵ Folios 1 al 21, actuación 7, índice 2 SAMAI.



En virtud del artículo 105 del ET, no procede la deducción de intereses corrientes y moratorios pagados por el incumplimiento de obligaciones tributarias, dado que no cumplen con el requisito de necesidad y causalidad con la actividad productora de renta. Y respecto de los intereses pagados a particulares, solo era deducible la suma de \$81.022.091, sin exceder la tasa más alta autorizada por la Superintendencia Financiera de acuerdo con el artículo 117 *ib.*

Contrario a lo aducido por la demandante, el artículo 18 del Decreto 4400 de 2004 prevé que el beneficio neto o excedente determinado será adicionado en el año que se detecte la inconsistencia, que no es otro que el año investigado, mas no se refiere a la declaración del impuesto del año en la que se adelanta la investigación.

Por último, en virtud del principio de favorabilidad, el tribunal liquidó la sanción por inexactitud al 100% del impuesto a cargo de la demandante.

RECURSO DE APELACIÓN

La **parte demandante**⁶ insistió en que la administración, al expedir la liquidación oficial de revisión, creó situaciones particulares que solo podían revocarse con el consentimiento expreso del titular conforme lo establece el artículo 97 del CPACA.

La demandante durante el año 2013 no realizó actividades diferentes a las de su objeto social, por lo que no perdió su calidad de entidad sin ánimo de lucro, cuyas actividades son de interés general y en consecuencia goza del régimen tributario especial.

Las actas en que se fundamenta la administración contienen un error en la figura económica de venta de la empresa –actas que se encuentran en corrección-, pues lo que se pretendía era el aporte de capital por parte de un tercero para continuar con la prestación de los servicios de salud. Así *“se empleó el término de venta a la entrega de la administración de la fundación y de los bienes, para que se continuara con la actividad, y quien asumiese la administración de la misma pudiese realizar la devolución del capital prestado”*. La penalización establecida por el incumplimiento de las partes tenía como único fin garantizar la capitalización de la fundación y el regreso de los recursos a quien se cedió la administración una vez se recuperará económicamente.

Concluye que la demandante tiene por objeto social la prestación de servicios médicos asistenciales a entidades públicas, oficiales, privadas y particulares, por lo que goza de la exención plena de impuesto sobre la renta propia del régimen tributario especial, sin importar la procedencia de la renta ni el sistema aplicado para su determinación.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **DIAN**, la **demandante** y el **Ministerio Público** guardaron silencio.

⁶ Folios 1 a 14, actuación 12, índice 2 SAMAI.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

Previo a resolver, la Sala precisa que frente a la adición de ingresos por \$1.676.678, el rechazo de gastos operacionales por \$85.00.000, gastos operacionales de ventas en \$330.151.000 y otras deducciones por la suma de \$121.959.703 efectuados en la liquidación oficial de revisión no se hará pronunciamiento alguno, dado que, en realidad, no fueron objeto de discusión en el recurso de apelación.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia de primera instancia, le corresponde a la Sala determinar i) si el ente demandado estaba facultado para expedir la liquidación oficial, sin contar con el consentimiento expreso del contribuyente, ii) si la demandante es contribuyente del régimen especial tributario o por el contrario, del régimen tributario ordinario, y en el primer supuesto, iii) si Corpomédica dio cumplimiento a los requisitos establecidos en el artículo 9 del Decreto Reglamentario 4400 de 2004, necesarios para acceder a la exención sobre el beneficio neto o excedente de que trata el artículo 358 del Estatuto Tributario, para las entidades sometidas al régimen tributario especial.

Facultades de fiscalización de la administración tributaria - expedición de la liquidación oficial

La demandante sostiene que la liquidación oficial de revisión expedida por la DIAN contiene una manifestación expresa de la administración creadora de derechos que solo podía ser revocada con el consentimiento expreso del contribuyente.

El artículo 73 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo prevé la revocatoria directa como un mecanismo que tiene la autoridad para dejar sin efecto sus propios actos administrativos de contenido particular y concreto, previo consentimiento expreso del particular titular del derecho o de la situación jurídica alterada mediante el acto revocado. En caso de que no obtener la aprobación del particular para revocar el acto, la administración debe demandar su propio acto ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

En el presente caso, si bien la liquidación oficial de revisión que se discute es un acto administrativo expedido por la DIAN que modificó la declaración privada del contribuyente, creándole una situación jurídica particular y concreta, este es un acto expedido en ejercicio de sus facultades de fiscalización e investigación tributaria, cuya modificación o revocatoria depende en principio de la procedencia de los recursos que se interpongan contra ella; o en otro supuesto, de que una vez en firme sea revocada unilateralmente por la administración, caso en el cual sí es exigible el requisito del consentimiento previo y expreso del demandante.

La revocatoria directa se predica respecto de actos administrativos expedidos por la administración que crean o modifican una situación jurídica de carácter particular, y que no cabe modificar al resolverse los recursos procedentes contra la misma. Esta figura no opera frente a las declaraciones privadas presentadas por los



contribuyentes, en tanto tales declaraciones no son manifestaciones de voluntad emanadas de una entidad pública.

Aun cuando la liquidación oficial de revisión, como acto administrativo, contiene una decisión de la autoridad tributaria en la que se modifica la declaración de renta del demandante, y con ello modifica o crea una situación jurídica particular al cambiar los términos de la obligación tributaria sustancial a su cargo, tal situación jurídica solo es definitiva si no se interpone el recurso procedente en sede administrativa, o si interpuesto el recurso, se niega en su totalidad. La modificación que efectúa este acto frente a la declaración privada del contribuyente no corresponde al mecanismo de revocatoria directa, pues no tiene por objeto una decisión administrativa, sino modificar la liquidación privada del contribuyente en virtud de las facultades conferidas en el artículo 702 del E.T., liquidación privada que no tiene el carácter de acto administrativo, y por tanto, resulta ajena a esta figura.

En consecuencia, no prospera el cargo de apelación.

Régimen especial tributario de las sociedades sin ánimo de lucro -Exención del beneficio neto o excedente para contribuyentes-

Para efectos del impuesto sobre la renta, el artículo 19 del Estatuto Tributario antes de la modificación de la Ley 1819 de 2019, consagra el régimen tributario especial para las corporaciones sin ánimo de lucro cuyo objeto social corresponda a actividades de interés general en las áreas de salud, educación formal, cultura, deporte aficionado, investigación científica o tecnológica, y protección ambiental, o a programas de desarrollo social.

Conforme con el artículo 356 del ET, los contribuyentes que cumplan los requisitos del citado artículo 19 *ibídem*, están sometidos al régimen tributario especial, y sujetos al impuesto de renta y complementarios sobre el beneficio neto o excedente determinado de conformidad con el artículo 357 *ib.*, a la tarifa única del 20%.

En virtud de los artículos 358 y 359 *ib.*, el beneficio neto tiene el carácter de exento si se destina directa o indirectamente, en el año siguiente a aquel en el cual se obtuvo, a programas que desarrollen dicho objeto social, siempre y cuando las actividades sean de interés general y que a ellas tenga acceso la comunidad⁷. La parte del beneficio neto o excedente que no se invierta en los programas que desarrollen su objeto social será gravable en el año en que esto ocurra, a la tarifa del 20%⁸.

De acuerdo con el artículo 1.º del Decreto 4400 de 2004 -reglamentario del régimen especial tributario previsto en el artículo 19 del ET-, las corporaciones sin ánimo de lucro son contribuyentes del régimen especial siempre y cuando cumplan con los siguientes requisitos: i) El objeto social principal sea la realización de actividades de salud, deporte, educación formal, cultura, o programas de desarrollo social; ii) las

⁷ ARTÍCULO 359. El objeto social que hace procedente la deducción y exención de que tratan los artículos anteriores, deberá corresponder a actividades de salud, educación, cultura, deporte aficionado, investigación científica y tecnológica o a programas de desarrollo social, siempre y cuando las mismas sean de interés general y que a ellas tenga acceso la comunidad.

⁸ Sentencia del 24 de octubre de 2019, Exp. 21696, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



actividades que realice sean de interés general; y iii) Que sus excedentes sean reinvertidos totalmente en la actividad de su objeto social.

En los términos del parágrafo 2° *ib.*, se entiende que no tienen ánimo de lucro las entidades cuando los excedentes obtenidos en desarrollo de sus actividades no se distribuyen en dinero ni en especie a los asociados o miembros de la entidad, ni aún en el momento de su retiro o por liquidación, para lo cual se considera distribución la transferencia de dinero, bienes o derechos a favor de los asociados, miembros o administradores, sin una contraprestación a favor de la entidad.

Caso concreto

Sobre la calidad de entidad sin ánimo de lucro de CORPOMÉDICA

En el *sub lite*, la demandante sostiene que es una entidad sin ánimo de lucro y por ende está sujeta al régimen especial tributario, mientras que la DIAN desde el inicio de la actuación administrativa cuestionó que las decisiones de los órganos directivos de CORPOMÉDICA no obedecen al manejo y operaciones propias de una entidad sin ánimo de lucro⁹.

En primer término, de las pruebas allegadas al expediente, se observa que mediante Resolución 0000121 del 5 de octubre de 1995¹⁰, la Gobernación del Caquetá le otorgó personería jurídica a la Corporación Médica del Caquetá CORPOMÉDICA, con domicilio en el municipio de Florencia – Caquetá, como entidad de derecho privado, sin ánimo de lucro, cuyo objeto social es la prestación de servicios médicos asistenciales a entidades públicas, oficiales, privadas y a personas particulares, tal como figura en el certificado de existencia y representación legal:

“Objeto: la Corporación tendrá como finalidad en el desarrollo de sus actividades la realización de: prestación de servicios médicos asistenciales a entidades públicas, oficiales, privadas y a personas particulares; ser agente de empresas de medicina prepagada, adquirir, usufructuar, gravar, dar o tomar en arrendamiento o a otro título, toda clase de bienes o inmuebles y celebrar todas las operaciones de crédito que le permitan obtener los fondos u otros activos necesarios, para el desarrollo de la corporación conforme a la ley, construir compañías filiales para el establecimiento de empresas destinadas a la realización de las actividades en el objeto de la corporación, importar toda clase de elementos, insumos, maquinaria y/o equipo destinados a realizar el objeto de la corporación y en general celebrar o ejecutar toda clase de contratos, actos u operaciones sobre bienes muebles o inmuebles de carácter civil o comercial y todas aquellas que tengan como finalidad ejercer derechos y cumplir las obligaciones legales o convencionales derivadas de la existencia y actividades desarrolladas por la corporación”.

En el expediente obra el Acta nro. 2 de la Asamblea General de Asociados, llevada a cabo el 21 de noviembre de 2012¹¹, en la que se determinó lo siguiente:

“6. PROPUESTA DE CAPITALIZACIÓN EN LA EMPRESA. 2. Ante esta situación el Dr. Gordón plantea la necesidad de buscar un socio estratégico o un inversionista

⁹ Folio 42 c.p. 1, índice 2 SAMAI.

¹⁰ Folios 14 a 16 c. p., índice 2 SAMAI.

¹¹ Folios 243 a 258 c.a.2, Índice 2 SAMAI



que decida ofertar por la empresa ya sea como socio estratégico o como comprador asumiendo en este último caso la totalidad de los pasivos de CONSALUD y CORPORMEDICA, incluidos todos los procesos judiciales y deudas a terceros. El doctor Gordon da el poder a los socios para abrir solicitud (...) de venta de la empresa(...) Se propone 15 días para recibir las propuestas en primera Instancia a los socios y en caso de no llegar a ningún acuerdo se propone la venta de la empresa a personas particulares... La asamblea general de socios por unanimidad aprueba la propuesta hecha por el presidente Dr. Oswaldo Gordón y autoriza al director Dr. Giraldo y a los socios a buscar ofertas de compra de la empresa.”

Por su parte, el Acta nro. 3 del 5 de diciembre de 2012¹², frente a la propuesta de buscar ofertas de un socio estratégico se consignó:

“3. Lectura del acta anterior: Informe de asamblea general de socios del día 21 de noviembre de 2012. El Dr. Giraldo hace lectura del acta anterior la número 02 aprobada por la comisión estatutaria (la cual se anexa) en resumen el acta profundiza sobre la severa iliquidez que presenta la empresa lo que viene dificultando su normal funcionamiento (...)
(...)”

Por estas razones el presidente Dr. Oswaldo Gordon Rodríguez plantea plantea que la empresa debe capitalizarse y solicita a la asamblea que los socios manifiesten en esta misma asamblea la intención de capitalizar la CORPORACIÓN, ante la negativa de los socios de aportar por partes iguales recursos que le den liquidez a la compañía el presidente de la asamblea Dr. Gordon Rodríguez propone que se busque por parte de los socios ofertas a través de un socio estratégico o un inversionista que decida inyectarle capital y/o asumir todos los compromisos adquiridos por parte de CORPOMÉDICA y IPS y de continuar manejando a CONSALUD hasta su liquidación.

6. PRESENTACION Y LECTURA DE OFERTAS SOBRE CAPITALIZACIÓN, INGRESO DE SOCIO o SOCIOS ESTRATEGICOS Y/O VENTA DE CORPOMÉDICA IPS.

(...) OFERTA #2 presentada por el Dr. Giraldo a nombre de ORIÓN SALUD IPS propone que dicha empresa o en su defecto los socios que la componen a saber José Gabriel Carriel, Fernando Escobar, Mónica Ramírez, Dagoberto Giraldo y Cristian Navas, asumen el 100% de CORPOMÉDICA IPS incluidos todos sus activos, pasivos (acreedores, proveedores, profesionales, laborales, jurídicos etc.) y patrimonio etc. Además asumen el manejo con salud (pago de empleados y asesor jurídico) incluidos el pago de deudas a terceros con los respectivos intereses que estén soportados por CORPOMÉDICA y el pago de los impuestos de dicha entidad; los compradores de CORPOMÉDICA IPS se comprometen además a continuar manejando a CONSALUD IPS cubriendo los costos que por este manejo se requiera (pagos nómina honorarios de revisor fiscal y asesor jurídico, arrendamientos, papelería, insumos etc.) así como los respectivos impuestos y deuda salarial el manejo de CONSALUD S.A. se llevará a cabo hasta su respectiva liquidación ORIÓN SALUD IPS ofrece además estabilidad laboral a los socios de CORPOMÉDICA IPS.
(...)

Por mayoría absoluta 16 votos de 16 presentes, la Asamblea General de socios de CORPOMÉDICA IPS elige la oferta número 2, oferta presentada por la Roberto Giraldo, nombre de ORIÓN SALUD IPS o los socios que la conforman.

Mediante decisión absoluta se aprueba el traspaso a los nuevos propietarios siendo estos los socios de ORION SALUD IPS integrado por José Gabriel Carriel, Fernando Escobar, Mónica Ramírez, Dagoberto Giraldo y Cristian Navas.

9. OTROS CONSIDERANDOS.

¹² Folios 259 a 266 c.a.2, Índice 2 SAMAI.



La Asamblea General de accionistas de CORPOMÉDICA, por unanimidad 16 votos de 16 presentes, que representan el 84% del total de las acciones de la empresa, aceptó la oferta de compra presentada por ORIÓN SALUD IPS o, en su defecto, por los miembros que la conforman, esto es, los señores Fernando Escobar Castañeda, Mónica Ramírez Osorio, Dagoberto Giraldo Alzate, Cristian Navas y Gabriel José Carrillo.

Concluyen la perfección de la venta de CORPOMÉDICA y que para el traspaso a sus nuevos propietarios se plantea realizar un contrato de compraventa entre las partes compradora y vendedora (en este caso se autoriza al representante legal de la entidad DR. Giraldo, para firmar dicho acuerdo). Este contrato por solicitud del Dr. Gordon Rodríguez, debe tener una cláusula de penalización de mil millones de pesos para cualquiera de las partes que desistan del negocio.

La asamblea general de "accionistas" de CORPOMÉDICA PS, autoriza por unanimidad el retiro de 15 socios y quedan como únicos socios activos los nuevos propietarios: Fernando Escobar Castañeda, José Gabriel Carriel, Mónica Ramírez Osorio, Dagoberto Giraldo Alzate y se incluye un nuevo socio el Dr. Cristian Navas Rueda".

Conforme con el certificado de existencia y representación de la demandante, es claro que fue constituida como una entidad sin ánimo de lucro dedicada a actividades de interés general que propenden el mejoramiento social, ya que presta el servicio de salud a la población de Florencia conforme con su objeto social, por lo que está sujeta al régimen tributario especial consagrado en el artículo 19 del ET, y por ello se encuentra sujeta al pago del impuesto de renta liquidado a una tarifa del 20%.

De acuerdo con las actas de los asociados, si bien se desprende que se realizó la "venta de acciones" de la demandante, no es menos cierto que dicha expresión se utilizó para describir la operación efectuada con el fin de capitalizar la entidad que tenía problemas de liquidez, por lo que buscó un "socio" inversionista.

La aludida "venta de acciones" de la demandante no da lugar en este caso a la pérdida de su condición como entidad sin ánimo de lucro, pues dicha operación no implicó la distribución de excedentes que prevé el parágrafo 2 del artículo 1.º del Decreto 4400 de 2004, en razón a que no se trató de una entrega de dinero, bienes o derechos obtenidos en desarrollo de las actividades de la entidad, que sean transferidos a los asociados sin una contraprestación a favor de la corporación, sino de la percepción de una suma de dinero por parte de la corporación en su propio patrimonio, entregada con el fin de que esta pudiera continuar con el desarrollo de su objeto. Dicho en otras palabras, la "compra" de la entidad o de las "acciones", derivó en un mayor valor del patrimonio de la corporación, y no en una ganancia o excedente en favor de los asociados de manera individual.

De acuerdo con lo señalado en el acta de la asamblea de los asociados, y el balance de prueba del año 2012¹³, no existe prueba de que la vinculación del tercero supuso un acto de lucro en la medida que no está acreditado que los antiguos asociados o los nuevos miembros de la corporación obtuvieran una ganancia monetaria con ocasión de la mencionada operación de capitalización o "venta"; por el contrario, la demandante registró la suma de dinero percibida como un anticipo y avance en la cuenta del activo de la corporación, lo que supone que los recursos fueron recibidos por la corporación, y no por los antiguos asociados, lo que descarta que estos hubiesen obtenido o perseguido la obtención de un lucro o excedente con la inyección de recursos a la entidad demandante, a pesar de haber utilizado la

¹³ Folio 72 c.a., índice 2 SAMAI.



expresión “venta de acciones” para describirla en las actas analizadas.

En ese orden, la “venta de las acciones” realmente correspondió a una decisión de la corporación como entidad, dirigida a obtener la participación de un tercero mediante la obtención de una suma de dinero que le diera mayor liquidez, suma que incrementó el patrimonio de la entidad y no el de sus asociados en particular, razón por la cual no se cumple con el presupuesto del parágrafo 2 del artículo 1 del Decreto 4400 de 2004 para que la demandante pierda su calidad de entidad sin ánimo de lucro, y por ello, se asimile a un sociedad de responsabilidad limitada y deba tributar en los términos fijados por el régimen ordinario aplicable a las sociedades comerciales.

Así, para la Sala, la demandante no incumplió con lo dispuesto en el artículo 19 del ET en consonancia con el artículo 1.º del Decreto 4400 de 2004 para ser considerada como una entidad sin ánimo de lucro sujeta al régimen especial tributario, dado que su objeto social es de interés general conforme con las contempladas en el ET, la comunidad tiene acceso a ella; y sus aportes no son reembolsados ni sus excedentes distribuidos durante la existencia o posterior liquidación de la entidad.

La destinación del beneficio neto o excedente

Ahora bien, frente al cumplimiento de los requisitos para acceder a la exención del beneficio neto o excedente en los términos del artículo 358 del ET, la Sala precisa que el beneficio neto o excedente de los años 2012 y 2013, que ascendió a \$377.909.000, fue destinado por la junta directiva¹⁴ para mejoras de la planta física de la clínica y la actualización de programas operativos, mas no existe prueba de la reinversión en el año 2013 y 2014, respectivamente, de tales excedentes por parte de la asamblea de miembros activos como máximo órgano directivo de la corporación, razón por la cual no se cumple con lo dispuesto en el artículo 8 del Decreto 4400 de 2004. A esta circunstancia se añade que, mediante Acta nro. 2 de 27 de marzo de 2014, la junta directiva decidió reinvertir los excedentes de los años gravable 2012 y 2013¹⁵; sin embargo, dicha decisión fue posterior a la presentación de la declaración de renta del año 2012, y se reitera fue proferida por la junta directiva y no por la asamblea de miembros activos como máximo órgano directivo, exigencias previstas en la norma tributaria.

A ese respecto, la Sección Cuarta en sentencia del 14 de abril de 2011, precisó que “el contribuyente deberá, previo a la presentación de su declaración de renta, aprobar en su asamblea general o máximo órgano directivo que haga sus veces, la destinación de los excedentes”¹⁶. Lo anterior, por cuanto “el término exento indica beneficiado en razón de circunstancias especialmente señaladas por la ley, que para el caso de las entidades sin ánimo de lucro, implica que las actividades estimuladas fiscalmente junto con la destinación del beneficio neto o excedente deben estar previamente aprobadas por la Asamblea u órgano directivo que haga sus veces”¹⁷.

¹⁴ Folio 504 c.a.3, índice 2 SAMAI. Acta nro. 2 de 27 de marzo de 2014.

¹⁵ Folio 504 c.a. 4, índice 2 SAMAI.

¹⁶ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 5 de diciembre de 2011, Exp. 18341, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁷ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 14 de abril de 2011, Exp. 17872, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. Reiterado en sentencia del 22 de abril de 2021, exp. 25002, MP. Milton Chaves García.



Así mismo, esta Sala dijo al respecto que “el requisito de destinación del beneficio neto o excedente dentro del año siguiente al de su obtención, supone, además de la aprobación de manera previa por la asamblea general u órgano directivo que haga sus veces, que se cumpla con su ejecución”¹⁸. A su vez, ha señalado que “estas asignaciones debían ser anunciadas, desde las asambleas generales u órganos directivos, con la indicación del objetivo de las mismas y los programas o las actividades a las cuales estarían destinadas. A su turno, deben “registrarse en una cuenta especial del patrimonio”. En consecuencia, “el empleo de los recursos de las asignaciones permanentes, en forma distinta a las actividades permitidas por el régimen tributario especial, las convertía en ingreso gravado a una tarifa del 20 %.”¹⁹

De manera que para la Sala, la redacción del acta nro. 2 de la Junta Directiva de la corporación de fecha del 27 de marzo de 2014, no refleja una decisión adoptada por la asamblea general o el máximo órgano directivo. Además, la contribuyente no allegó prueba alguna que demuestre y dé certeza de que el beneficio neto o excedente haya sido invertido y ejecutado en actividades que desarrollan el objeto social de la demandante.

En ese orden, como lo ha considerado la Sala²⁰, el Estado concede la exención del impuesto sobre la renta renunciando al gravamen, con la condición de que el excedente sea efectivamente destinado a los fines del objeto social de la entidad sin ánimo de lucro o a las actividades de salud, educación, cultura que son de interés general y ameritan la exención, ya que no tendría sentido que se dieran ventajas fiscales a las corporaciones por aplicar sus excedentes a la realización de inversiones, y a su vez permitir que estas se destinen a fines distintos de los que pretende incentivar el legislador, o no se ejecuten conforme al destino que en tal sentido se les dio. En estos casos, la corporación pierde el beneficio fiscal y el excedente no ejecutado es ingreso gravable en el año en que esto ocurra.

En consecuencia, la Sala considera que la corporación demandante no desvirtuó la adición de ingresos efectuada por la DIAN, razón por la cual dicho excedente no está cobijado con la exención tributaria. Sin embargo, y en consideración a que la demandante sí está sujeta al régimen especial tributario a una tarifa del 20%, por tratarse de una entidad sin ánimo de lucro, no le es aplicable la renta presuntiva, y no está obligada al cálculo del anticipo conforme al artículo 19 del Decreto 4400 de 2004. En consecuencia, se procede a reliquidar el impuesto en tal sentido.

Sanción por inexactitud

¹⁸ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 21 de agosto de 2019, Exp. 23213, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁹ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 24 de octubre de 2019, Exp. 21696, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

²⁰ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencias del 7 de octubre de 2004, Exp. 13921. C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; del 28 de junio de 2007, Exp. 15404, C.P. Ligia López Díaz.



En el caso concreto, se demostró que la contribuyente registró en su declaración privada gastos inexistentes que no fueron probados, y una exención improcedente lo cual derivó en un menor impuesto a pagar, razón por la que procede la sanción por inexactitud impuesta.

Sin embargo, como lo precisó el tribunal, conforme con el principio de favorabilidad y atendiendo los lineamientos previstos en el artículo 287 de la Ley 1819 de 2016 que modificó el artículo 647 del E.T., procede la reliquidación de la sanción por inexactitud a cargo de la demandante a la tarifa general del 100%.

Teniendo en cuenta que el recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia prosperó parcialmente, es procedente liquidar el impuesto y la correspondiente sanción por inexactitud, así:

CONCEPTOS	Declaración privada	Liquidación Oficial de Revisión	Liquidación Tribunal	Liquidación CE -
TOTAL GASTOS DE NOMINA	\$ 1.299.549.000	\$ 1.299.549.000	\$ 1.299.549.000	\$ 1.299.549.000
APORTES AL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL	\$ 204.756.000	\$ 204.756.000	\$ 204.756.000	\$ 204.756.000
APOTES AL SENA, ICBF, CAJAS DE COMPENSACIÓN	\$ 82.061.000	\$ 82.061.000	\$ 82.061.000	\$ 82.061.000
EFFECTIVO, BANCOS, CTAS BCOS, INVERS MOVILIARIAS CTAS COBRAR	\$ 11.203.000	\$ 11.203.000	\$ 11.203.000	\$ 11.203.000
CUENTAS POR COBRAR CLIENTES	\$ 4.299.896.000	\$ 4.299.896.000	\$ 4.299.896.000	\$ 4.299.896.000
ACCIONES Y APORTES (SOC ANONIMAS, LIMITADAS, ASIMILADAS)	\$ 199.487.000	\$ 199.487.000	\$ 199.487.000	\$ 199.487.000
INVENTARIOS	\$ 23.260.000	\$ 23.260.000	\$ 23.260.000	\$ 23.260.000
ACTIVOS FIJOS	\$ 247.149.000	\$ 247.149.000	\$ 247.149.000	\$ 247.149.000
OTROS ACTIVOS	\$ 122.241.000	\$ 122.241.000	\$ 122.241.000	\$ 122.241.000
TOTAL PATRIMONIO BRUTO	\$ 4.903.236.000	\$ 4.903.236.000	\$ 4.903.236.000	\$ 4.903.236.000
PASIVOS	\$ 3.225.413.000	\$ 3.225.413.000	\$ 3.225.413.000	\$ 3.225.413.001
TOTAL PATRIMONIO LÍQUIDO/LÍQUIDO NEGATIVO	\$ 1.677.823.000	\$ 1.677.823.000	\$ 1.677.823.000	\$ 1.677.822.999
INGRESOS BRUTOS OPERACIONALES	\$ 6.636.784.000	\$ 7.016.370.000	\$ 7.016.370.000	\$ 7.016.370.000
INGRESOS BRUTOS NO OPERACIONALES	\$ 7.949.000	\$ 7.949.000	\$ 7.949.000	\$ 7.949.000



Radicación: 18001-23-33-000-2018-00118 - 01 (25520)
 Demandante: Corporación Médica del Caquetá - Corpomédica
FALLO

INTERES Y RENDIMIENTO FINANCIERO	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
TOTAL INGRESOS BRUTOS	\$ 6.644.733.000	\$ 7.024.319.000	\$ 7.024.319.000	\$ 7.024.319.000
DEVOLUCIONES, DESCUENTOS Y REBAJAS	\$ -	\$ 1.677.000	\$ 1.677.000	\$ 1.677.000
INGRESOS NO CONSTITUTIVOS DE RENTA NI GANANCIA OCASIONAL	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
TOTAL INGRESOS NETOS	\$ 6.644.733.000	\$ 7.022.642.000	\$ 7.022.642.000	\$ 7.022.642.000
COSTOS DE VENTA (PARA SISTEMA PERMANENTE)	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
OTROS COSTOS (INCL COSTO ACT PEC Y OTROS DIST DE LOS ANT)	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
TOTAL COSTOS	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
GASTOS OPERACIONALES DE ADMINISTRACIÓN	\$ 830.313.000	\$ 745.343.000	\$ 745.343.000	\$ 745.343.000
GASTOS OPERACIONALES DE VENTAS	\$ 5.272.757.000	\$ 4.942.606.000	\$ 4.942.606.000	\$ 4.942.606.000
DEDUCCIÓN INVERSIONES EN ACTIVOS FIJOS	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
OTRAS DEDUC (SERVICIOS PÚBLICOS, FLETES, SEGUROS, IMP, ETC)	\$ 364.373.000	\$ 106.333.000	\$ 106.333.000	\$ 106.333.000
TOTAL DEDUCCIONES	\$ 6.467.443.000	\$ 5.794.282.000	\$ 5.794.282.000	\$ 5.794.282.000
RENDA LÍQUIDA DEL EJERCICIO	\$ 177.290.000	\$ 1.228.360.000	\$ 1.228.360.000	\$ 1.228.360.000
O PERDIDA LIQUIDA	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
COMPENSACIONES	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
RENDA LÍQUIDA	\$ 177.290.000	\$ 1.228.360.000	\$ 1.228.360.000	\$ 1.228.360.000
RENDA PRESUNTIVA	\$ -	\$ 44.498.000	\$ 44.498.000	\$ -
TOTAL RENTAS EXENTAS	\$ 177.260.000	\$ -	\$ -	\$ -
RENTAS GRAVABLES	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
RENDA LÍQUIDA GRAVABLE	\$ 177.290.000	\$ 1.228.360.000	\$ 1.228.360.000	\$ 1.228.360.000
IMPUESTO SOBRE RENTA GRAVABLE	\$ -	\$ 307.090.000	\$ 307.090.000	\$ 245.672.000
DESCUENTOS TRIBUTARIOS	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -



Radicación: 18001-23-33-000-2018-00118 - 01 (25520)
Demandante: Corporación Médica del Caquetá - Corpomédica
FALLO

IMPUESTO NETO DE RENTA	\$ -	\$ 307.090.000	\$ 307.090.000	\$ 245.672.000
TOTAL IMP A CARGO/IMP GENERADO POR OPERACIONES GRAV	\$ -	\$ 307.090.000	\$ 307.090.000	\$ 245.672.000
ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
SALDO FVR SIN SOL DEV O COMP / SALDO FVR PER FIS ANT	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
AUTORRETENCIONES	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
OTRAS RETENCIONES	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
ANTICIPO PARA EL AÑO GRAVABLE SIGUIENTE	\$ -	\$ 115.159.000	\$ 115.159.000	
SALDO A PAGAR POR IM	\$ -	\$ 422.249.000	\$ 422.249.000	\$ 245.672.000
SANCIONES	\$ -	\$ 491.344.000	\$ 307.090.000	\$ 245.672.000
TOTAL SALDO A PAGAR	\$ -	\$ 913.593.000	\$ 729.339.000	\$ 491.344.000
TOTAL SALDO A FAVOR	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -

Sanción por inexactitud	
Saldo a pagar declarado	\$0
Menos: Saldo a pagar propuesto	\$245.672.000
Base sanción	\$245.672.000
Tarifa (art. 288 Ley 1819)	100%
Valor sanción por inexactitud	\$245.672.000

De la condena en costas

Conforme a lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, no procede la condena en costas, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen, razón por la cual no se condenará en esta instancia.

En mérito de lo expuesto, **el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta**, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

FALLA

PRIMERO: Modificar el ordinal primero y segundo de la sentencia de primera instancia del 24 de enero de 2020, de acuerdo con la parte motiva de esta providencia, el cual quedará así:

20

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57) 601-350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia

www.consejodeestado.gov.co

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/validador>



SC 5780-6



Radicación: 18001-23-33-000-2018-00118 - 01 (25520)
Demandante: Corporación Médica del Caquetá - Corpomédica
FALLO

“PRIMERO: Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 282412017000002 del 29 de febrero de 2017.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, fijar como liquidación del impuesto sobre la renta del año 2013, de la Corporación Médica del Caquetá Corpomédica, la suma de CUATROCIENTOS NOVENTA Y UN MILLONES TRESCIENTOS CUARENTA Y CUATRO MIL PESOS (\$491.344.000), de conformidad con la parte considerativa de esta providencia.”

SEGUNDO: Confirmar en lo demás la sentencia apelada

TERCERO: No se condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

(Firmado Electrónicamente)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sección

(Firmado Electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado Electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado Electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO