



Radicado: 52001-23-33-000-2016-00472-01 (26910)  
Demandante: Corporación del Carnaval de Negros y Blancos -  
Corpocarnaval  
**FALLO**

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

**CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA**

**Bogotá, D.C., diez (10) de agosto de dos mil veintitrés (2023)**

**Referencia:** Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación:** 52001-23-33-000-2016-00472-01 (26910)  
**Demandante:** Corporación del Carnaval de Negros y Blancos -CORPOCARNAVAL  
**Demandado:** U.A.E. Dirección Nacional de Impuestos y Aduanas Nacionales  
– DIAN

**Temas:** Impuesto de renta año gravable 2011. Egresos deducibles en el Régimen Tributario Especial. Costas.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 11 de noviembre de 2020<sup>1</sup>, corregida por la providencia del 20 de octubre de 2021, proferidas por el Tribunal Administrativo de Nariño, que resolvió:

“PRIMERO. DECLÁRASE LA NULIDAD PARCIAL de la Liquidación Oficial No. 142412015000014 del 19 de marzo de 2015 y de la Resolución No. 002629 del 11 de abril de 2016, expedidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas de Pasto que modificaron la declaración de impuesto sobre la renta que presentó la Corporación del Carnaval de Negros y Blancos del año gravable 2011.

SEGUNDO.- DECLARAR EN FIRME la declaración de renta correspondiente al año gravable 2011 con número de formulario 1102601031226, presentada por CORPOCARNAVAL el 13 de abril de 2012 con un valor de \$ 0.

TERCERO: Condenar en costas parciales de primera instancia a la parte demandante equivalentes a un 60%, a favor de la parte demandada al accederse parcialmente a las súplicas. Se liquidarán por secretaria en los términos de los artículos 365 del C.G.P.

CUARTO: DENEGAR las demás pretensiones de la demanda.

[...].”

**ANTECEDENTES**

El 13 de abril de 2012, la Corporación del Carnaval de Negros y Blancos (en adelante Corpocarnaval) presentó la declaración de renta y complementarios del año gravable 2011, en la que determinó un impuesto a pagar de \$0<sup>2</sup>.

Previo requerimiento especial, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 142412015000014<sup>3</sup> del 19 de marzo de 2015, a través de la cual modificó la declaración anterior para desconocer gastos operacionales de administración por \$407.796.000, rechazar \$144.125.000 por renta exenta y determinar un impuesto a cargo de \$110.384.000 e impuso sanción por inexactitud.

<sup>1</sup> Índice 2 SAMAI.

<sup>2</sup> *Ibidem*.

<sup>3</sup> *Ibidem*.



El 22 de mayo de 2015, la demandante interpuso recurso de reconsideración contra la anterior decisión, el cual fue resuelto mediante la Resolución nro. 002629 de 11 de abril de 2016<sup>4</sup>, que modificó el acto recurrido en el sentido de mantener el rechazo de gastos por \$341.362.000: (i) recursos donados a personas naturales y jurídicas por \$6.688.800, (ii) gastos por \$327.998.000 de recursos entregados a personas naturales para la participación en el Carnaval de Negros y Blancos y, (iii) deducciones por \$6.675.000 por no cumplir con los requisitos del artículo 107 del E.T.), y finalmente determinar un impuesto de \$97.097.000 e imponer la sanción por inexactitud en \$155.355.000.

## DEMANDA

Corpocarnaval, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones<sup>5</sup>:

“1.3.1.1. Que se declare la nulidad de los actos administrativos comprendidos por la liquidación oficial de revisión número 142412015000014 del 19 de marzo de 2015 y la resolución número 002629 del 11 de abril de 2016, mediante la cual se falló el recurso de reconsideración interpuesto por CORPOCARNAVAL, ambas expedidas por Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Pasto, mediante las cuales la Administración Tributaria pretende el cobro del impuesto de renta supuestamente a cargo de la [sic] CORPOCARNAVAL por el año gravable 2011.

1.3.1.2. Que como consecuencia de la nulidad de los actos demandados, y a título de restablecimiento del derecho se declare que la liquidación privada contenida en la declaración de renta y complementarios del año 2011, presentada por CORPOCARNAVAL, ha quedado en firme y que mi representada no está obligada al pago de los mayores valores del impuesto y las sanciones a que alude el acto censurado.

1.3.1.3. Que se declare que no existen conductas sancionables realizadas por el Contador, Revisor Fiscal y Representante Legal de CORPOCARNAVAL y, se declaren exonerados de toda responsabilidad.”

## Normas violadas

La sociedad demandante invocó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política de Colombia; 107, 357, 647, 683, 705, 706 y 730 del Estatuto Tributario; 4 del Decreto 4400 de 2004.

## Concepto de violación

El concepto de la violación se sintetiza así:

## Notificación extemporánea del requerimiento especial. Firmeza de la declaración

El auto de inspección tributaria no suspendió el término para notificar el requerimiento especial conforme lo prevé el artículo 706 del Estatuto Tributario, por cuanto su práctica se llevó a cabo el día 9 de mayo de 2014, cuando la declaración de renta ya se encontraba en firme, de suerte que el requerimiento especial se notificó de manera extemporánea.

De aceptarse la suspensión del término, el ente de fiscalización notificó el requerimiento especial por fuera de los tres meses siguientes a la comunicación del auto que decretó tal inspección.

<sup>4</sup> *Ibidem*.

<sup>5</sup> Folio 5 c. p.



### **Indebido rechazo de gastos por pago de intereses de obligaciones fiscales y para organización e impulso de programas de bienestar social para los artesanos y cultores del Carnaval de Negros y Blancos**

Los intereses de mora por \$6.674.379 que se pagaron a la DIAN por obligaciones de retención en la fuente y se dedujeron de la declaración de renta del año 2011 corresponden a erogaciones realizadas en desarrollo del objeto social de la Corporación. Al ser una entidad sin ánimo de lucro con un flujo de caja restringido, incurre en demoras en el cumplimiento de sus obligaciones, incluso las fiscales, de suerte que el pago de esos intereses de mora debe considerarse deducible a la luz del artículo 357 del Estatuto Tributario.

Por otra parte, los pagos por \$6.688.800 a personas naturales y jurídicas se registraron de manera errada en la cuenta contable 519596 como donaciones, cuando realmente estos pagos se realizaron con el fin de atender gastos en cumplimiento del objeto social de la corporación, y en consecuencia, se deben aceptar como deducibles.

### **Improcedencia del rechazo de egresos por concepto de donaciones por no cumplir con los requisitos de la ley**

El Carnaval de Negros y Blancos fue declarado “*Patrimonio Cultural de la humanidad*” por la Unesco y “*Patrimonio Cultural de la Nación*” mediante la Ley 706 de 2000. En él participan artistas por medio de múltiples manifestaciones de arte que se expresan en desfiles de disfraces, comparsas, murgas y carrozas. La corporación no entregó recursos como donación a personas naturales o jurídicas por valor de \$327.998.000, sino que los otorgó a título de “*aportes a la calidad*” dentro del marco de un negocio jurídico de colaboración a través de contratos de acreditación, y para ser invertidos en la elaboración de cada una de las obras artísticas, aportes que deben ser invertidos en su totalidad en la creación de la obra artística acreditada, de suerte que constituyen un egreso relacionado con el objeto social de la Corporación, como lo contempla el artículo 4 del Decreto 4400 de 2004.

### **Improcedencia de la determinación del beneficio neto o excedente del año gravable 2011 por improcedencia de egresos**

El valor de \$144.125.707 rechazado por renta exenta corresponde a gastos destinados al cumplimiento del objeto social de la corporación, y son procedentes para los fines de la determinación del beneficio neto o excedente. De manera que no pueden ser adicionados como renta líquida gravable, en la medida que está probado que todos los excedentes generados en el año 2011 fueron destinados al cumplimiento del objeto social de la demandante en el año 2012 como lo exige el artículo 358 del Estatuto Tributario.

### **Improcedencia de la sanción por inexactitud**

No procede la sanción por inexactitud, puesto que el artículo 647 del Estatuto Tributario prevé como hecho sancionable la inclusión de egresos siempre y cuando exista un propósito de defraudar al fisco y un aprovechamiento indebido por parte del contribuyente, lo que no ocurrió en este caso. Aunado a la diferencia de criterios en el derecho aplicable como causal exculpatoria de la sanción.



## CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos<sup>6</sup>:

### Notificación del requerimiento especial

Corpocarnaval presentó su declaración de renta el 13 de abril de 2012, por lo que el término de dos años para notificar el requerimiento especial fenecía inicialmente el 13 de abril de 2014. El auto de inspección tributaria se profirió el 13 de marzo de 2014 y se notificó el 17 de marzo siguiente; y la inspección se practicó entre el 9 de mayo y el 25 de junio, por lo que el término para notificar el requerimiento especial se suspendió hasta el 13 de julio del mismo año de acuerdo con lo previsto en el artículo 706 del Estatuto Tributario. Por ello, al notificarse el requerimiento especial el 3 de julio de 2014, la declaración de renta del demandante no se encuentra en firme. En consecuencia, el requerimiento especial fue notificado oportunamente.

### Rechazo de gastos por pago de intereses de obligaciones fiscales

Los pagos realizados a la DIAN por intereses de obligaciones de retención en la fuente generados por el incumplimiento de un deber legal, al no consignarse oportunamente las retenciones practicadas, no cumplen los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad expresamente previstas en el artículo 107 del Estatuto Tributario para que sean aceptados como gastos deducibles.

### Rechazo de gastos para organización impulso de programas de bienestar social para los artesanos y cultores del Carnaval de Negros y Blancos

Sobre las sumas de \$6.688.800 y \$327.998.000 discutidas en el presente asunto se constató que se trata de donaciones o aportes a título gratuito efectuados por la demandante para cubrir los gastos en los que incurren los artesanos y compañías artísticas en la construcción de sus obras para el carnaval, pues así los registró Corpocarnaval en su contabilidad. Sin embargo, precisó que el artículo 125 del Estatuto Tributario solo contempla como deducción fiscal las donaciones efectuadas a las entidades mencionadas en el artículo 22 ib., por lo que cualquier otra donación no es deducible.

Por ello, no es de recibo que la demandante cambie el concepto de donación por el de gasto o erogación del valor declarado, circunstancia que no se desvirtúa con la simple afirmación; por lo tanto, las donaciones efectuadas por Corpocarnaval no son deducibles.

### Improcedencia de la determinación del beneficio neto o excedente del año gravable 2011 por improcedencia de egresos

Explicó que conforme a la conciliación contable y fiscal del año 2011 aportada por la contribuyente, esta determinó el excedente fiscal por un valor de \$144.125.207 correspondiente a egresos “extraordinarios”, “diversos” y por “impuestos 75% GMF”, los cuales, la administración concluyó que no eran procedentes, por lo que respecto de ellos no operaba la exención, y en cambio se encuentran sometidos al impuesto de renta, a una tarifa del 20%.

6 Folios 153 a 171 c. p.



## Improcedencia de la sanción por inexactitud

Conforme a todo lo anterior, la sanción por inexactitud es procedente dado que se evidenció que en la declaración de renta del año gravable 2011 se consignaron datos inexactos. No se configura diferencia de criterios pues Corpocarnaval incurrió en desconocimiento del derecho aplicable.

## SENTENCIA APELADA

El **Tribunal Administrativo de Nariño**<sup>7</sup> declaró la nulidad parcial de los actos demandados, y condenó en costas y agencias en derecho a la demandada, bajo los siguientes argumentos:

Concretamente, el Tribunal aceptó y rechazó deducciones como se indica a continuación:

	<b>Concepto</b>	<b>ACEPTADOS</b>	<b>RECHAZADOS</b>
1)	Pago por intereses de mora de cumplimiento de obligaciones tributarias		\$6.674.379
2)	Deducciones registradas como donaciones		\$6.688.800
3)	Egresos por organización del Carnaval de negros blancos	\$327.998.000	
	Totales	\$327.998.000	\$13.363.179

Las razones fueron las siguientes:

Los dos años para notificar el requerimiento especial se vencían el 13 de abril de 2014, pero como se practicó inspección tributaria de oficio, el término para notificarlo se suspendió por tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decretó, hasta el 13 de julio de 2014 y como se notificó el 3 de julio de 2014, se hizo dentro del plazo establecido para ello.

Para el tribunal procede el rechazo de gastos por \$6.674.379 por concepto de pago de intereses de mora en cumplimiento de obligaciones tributarias, pues la demandante al ser una entidad sin ánimo de lucro dedicada a la promoción de la cultura no es posible establecer nexo alguno entre el incumplimiento del deber de pago de impuestos en forma oportuna con el desarrollo del objeto social conforme con el artículo 4 del Decreto 4400 de 2004.

La suma de \$6.688.800 por concepto de donaciones, el *a quo* consideró que no le es dable a la demandante cambiar la naturaleza de la erogación y afirmar que no se trata de una donación sino de gastos relacionados con el cumplimiento de su objeto.

Frente a la suma de \$327.998.000, indicó que con las pruebas que obran en el expediente se constató el nexo entre el objeto de Corpocarnaval según lo dispone el Decreto 4400 de 2004 (el impulso de programas de bienestar social para sus artesanos y cultores) y los gastos que fueron clasificados como “acreditaciones” en los libros contables.

En el requerimiento especial se explicó que la contribuyente reconoció egresos improcedentes, los cuales están sometidos a impuesto a la tarifa del 20% y según la declaración de renta presentada por la Corporación el valor liquidado es de cero; pero

<sup>7</sup> Folios 219 a 230 c.p.



como los egresos por \$327.998.000 se reconocieron como válidos, para la determinación del beneficio neto se debía restar el mencionado valor de los egresos al tener relación de causalidad con el objeto que desarrolla la parte demandante.

La sanción por inexactitud es procedente, pero disminuida en aplicación del principio de favorabilidad contemplado en la Ley 1819 de 2016. Por último, condenó en costas parciales a la corporación demandante, según los artículos 188 de la Ley 1437 de 2011, 365 numeral 4º y 366 del Código General del Proceso.

El tribunal no se pronunció sobre la pretensión respecto de la sanción impuesta al contador público, revisor fiscal y representante legal de la demandante por cuanto no se desarrolló ningún cargo o argumento de violación en la demanda.

### **CORRECCIÓN DE LA SENTENCIA**

El 22 de febrero de 2021, Corpocarnaval solicitó la corrección aritmética de la sentencia proferida el 11 de noviembre de 2020. Indicó que la renta líquida gravable de \$13.364.000 (renglón 64), equivalente a los egresos desconocidos por el *a quo* gravados a la tarifa del 20%, ascendería a \$2.672.800, más la respectiva sanción por inexactitud por el mismo valor correspondiente al 100% del impuesto determinado, para un total a pagar de \$5.345.000.

Para tal efecto, el Tribunal corrigió el error aritmético de la sentencia al adicionar a las deducciones procedentes la suma de \$327.998.000, tomar como renta líquida (renglón 60) el valor de \$411.324.000 y como renta exenta (renglón 62) la misma cifra. Como resultado, el renglón 64 de renta líquida gravable quedó en \$0, de suerte que el impuesto liquidado fue \$0, y no habría lugar a la sanción por inexactitud.

### **RECURSOS DE APELACIÓN**

La parte **demandante** apeló el fallo de primera instancia con fundamento en los siguientes argumentos<sup>8</sup>:

El Tribunal se equivocó al momento de definir el restablecimiento del derecho en la parte resolutive de la sentencia del 11 de noviembre de 2020, pues la liquidación tributaria contenida en el fallo se contradice con lo considerado por el *a quo* al momento de resolver cada cargo de violación.

Aceptó como gastos deducibles de la declaración de renta del año gravable 2011 la suma de \$327.998.000, y desconoció \$13.364.000 que están gravados a la tarifa del 20%; sin embargo, esto no se refleja en la liquidación realizada por el Tribunal en el numeral 2º de la parte resolutive de la sentencia, lo cual repercutió en que la sanción por inexactitud también se liquidara de manera incorrecta.

Reiteró que Corpocarnaval es una entidad sin ánimo de lucro cuyo objeto es la organización y divulgación del carnaval de negros y blancos de Pasto, y usa recursos públicos suministrados por el municipio de Pasto para la financiación, desarrollo y conservación del Carnaval de Negros y Blancos por medio de acuerdos de acreditación celebrados con los artesanos que participan en este. Tales acuerdos son una modalidad de contratos de colaboración entre Corpocarnaval y los artistas-artesanos, con base en los cuales la corporación aporta unos apoyos económicos para fomentar la calidad de las obras destinadas al carnaval.

<sup>8</sup>Folios 234 a 245 c. p.



Es por esta razón que la demandante no recibe contraprestación alguna de carácter económico que constituya un ingreso para la entidad. Los apoyos económicos no son donaciones para los artesanos porque no incrementan su patrimonio, sino un egreso que tiene relación de causalidad con la actividad desarrollada por Corpocarnaval en el año gravable 2011, destinado a fomentar la calidad de las obras del Carnaval de Negros y Blancos.

Por otra parte, reiteró en general los cargos de violación respecto a la firmeza de la declaración privada, por cuanto el requerimiento especial se notificó por fuera de los dos años previstos en los artículos 705 y 706 del Estatuto Tributario, y la procedencia de las deducciones por intereses de mora y erogaciones en favor de artistas, al considerar que los primeros se constituyen en egresos de cualquier naturaleza, y los segundos se efectuaron cumpliendo el objeto social de la corporación.

Finalmente, solicitó se revoque la condena en costas.

Por su parte, la entidad **demandada** alegó que los pagos efectuados por la demandante por el año gravable 2011 por valor de \$327.998.000 a diferentes artesanos para cubrir los gastos en los que incurrieron en la construcción de sus obras artísticas, no son egresos relacionados con su objeto social sino que los dineros fueron transferidos a título gratuito, previo a una acreditación de proyecto realizada por el tercero beneficiario ante el demandante, lo que configura la donación contemplada en el artículo 1443 del Código Civil; pagos que no cumplieron con los requisitos de los artículos 125, 125-1, numeral 3 del 125-2 y 125-3 del Estatuto Tributario, de suerte que, no procedía su aceptación como deducibles.

Asimismo, no se puede considerar que las mencionadas sumas se clasifican como egresos que tienen relación de causalidad con el objeto de la corporación, dado que con ello se desconocen los requisitos exigidos por el artículo 107 E.T., por lo que resulta inaplicable el beneficio del que trata el artículo 358 del Estatuto Tributario y el artículo 8 del Decreto 4400 de 2004, en tanto para la determinación del beneficio neto no se debió restar el valor de los egresos por la suma de \$327.998.000, ya que fueron deducciones que se registraron como donaciones, y no como deducciones relacionadas con el objeto de la demandante.

Evidenció que el Tribunal al momento de liquidar el tributo y su correspondiente sanción registró valores en renglones que no corresponden o los omitió.

En escrito de adición al recurso, manifestó que la nueva liquidación efectuada en el auto que corrigió la sentencia parte de una premisa cierta para llegar a una conclusión errónea, es decir, que aunque el *a quo* aceptó el valor de \$144.125.707 como deducible, esto no significa que el impuesto sea eliminado por completo o que sea igual a cero.

Asimismo, solo incluyó el valor de \$327.998.000 para la depuración de la renta líquida ordinaria y dejó por fuera los \$144.125.000, que no menciona si van a la renta líquida gravable o a la renta líquida exenta. Por otra parte, no tuvo en cuenta la suma de \$13.363.179, desconocidos por el Tribunal para determinar la renta líquida gravable.

## TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

Dado que no se decretaron pruebas en segunda instancia, en concordancia con el numeral 5.º del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021, no se corrió traslado para alegar. Igualmente, según lo prevé el numeral 4 *ibidem*, las

7



partes no se pronunciaron respecto al recurso de apelación interpuesto. El Ministerio Público guardó silencio durante la oportunidad prevista en el numeral 6 de la citada normativa.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

### Problema jurídico

Según lo sostenido por las partes en sus recursos de apelación, le corresponde a la Sala determinar (i) si es procedente la deducción de los pagos efectuados por Corpocarnaval por valor de \$327.998.000 a personas jurídicas y naturales, (ii) si hay lugar a corregir la liquidación de la sentencia de primera instancia dado que el *a quo* no tuvo en cuenta los egresos reconocidos en la sentencia de primera instancia; iii) si procede la sanción por inexactitud; y iv) si procede la condena en costas.

La demandante presentó como cargo de apelación la reiteración de los cargos de violación en relación con la notificación del requerimiento especial y la procedencia de las deducciones por intereses de mora y erogaciones en favor de artistas; sin embargo, no presentó argumentos concretos para cuestionar la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Nariño en estos asuntos, por lo que en virtud del principio de justicia rogada, la Sala no se pronunciará.

### Egresos deducibles – Requisitos Decreto 4400 de 2004

El *a quo* concluyó que los pagos efectuados por la demandante por \$327.998.000 realizados a personas naturales y jurídicas cumplen con los requisitos previstos en el artículo 4 del Decreto 4400 de 2004 para ser calificados como egresos deducibles, dado que a partir de las pruebas allegadas al expediente se constató un nexo entre tales pagos y el desarrollo del objeto de la demandante, pues se efectuaron para el impulso de programas de bienestar social para los artesanos y cultores vinculados al Carnaval de Negros y Blancos.

La DIAN sostiene que en este caso, los pagos por \$327.998.000 se efectuaron por concepto de acreditaciones o donaciones que sus destinatarios utilizaron para cubrir los gastos en los que incurrieron en la preparación de la obra artística a presentar en el Carnaval de Negros y Blancos, y como tales no cumplieron con los requisitos de los artículos 125, 125-1, numeral 3 del 125-2 y 125-3 del Estatuto Tributario para ser deducibles.

En el presente asunto, no es un hecho discutido por las partes, que la demandante es una entidad sin ánimo de lucro y que su objeto social reseñado en el certificado de existencia y representación legal comprende la organización, financiación, desarrollo, fomento, promoción, divulgación, cualificación del Carnaval de Negros y Blancos y el impulso de programas de bienestar social para sus artesanos y cultores. Asimismo, que sus recursos provienen del municipio de Pasto y de entidades privadas por convenios publicitarios y venta de puestas en escena.

Planteado lo anterior, corresponde a la Sala determinar si los pagos por \$327.998.000 deducidos tenían la calidad de donaciones, y por tanto si su carácter deducible debía examinarse conforme a lo dispuesto en los artículos 125 y siguientes del Estatuto Tributario; o si, no siendo donaciones, tenían relación de causalidad y necesidad con el objeto social de la demandante según lo contempla el Decreto 4400 de 2004 (modificado por el Decreto 640 de 2005) que en su artículo 4 prevé que se consideran egresos deducibles aquellos realizados en el respectivo período gravable, que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el objeto social.





El artículo 19 del Estatuto Tributario contempla que las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro (con excepción de las contempladas en el artículo 23 *ibidem*) están sometidas al impuesto sobre la renta y complementarios conforme al régimen tributario especial previsto en el artículo 357 *ibidem* y siguientes, para lo cual debe cumplir ciertos requisitos tales como i) que el objeto principal y los recursos de la entidad estén destinados a actividades de salud, deporte, educación formal, culturales, de investigación científica o tecnológica, ecológica, protección ambiental, o a programas de desarrollo social; ii) que estas sean de interés general; y iii) que sus excedentes sean reinvertidos totalmente en la actividad de su objeto.

Por su parte, el Decreto 4400 de 2004, modificado por el Decreto 640 de 2005, reglamentó el artículo 19 y el Título VI, Libro I del Estatuto Tributario referente al régimen tributario especial. En su artículo 4.º, el decreto señalado establece que se consideran egresos deducibles aquellos que tengan relación de causalidad con los ingresos **o con el objeto social**, en los cuales se incluyen las inversiones que se efectúen en cumplimiento de este y la adquisición de activos fijos. A ese efecto, la relación de causalidad se entiende como el nexo que existe entre el egreso y la actividad realizada.

De las pruebas obrantes en el expediente, se tiene el acta de visita del 25 de febrero de 2014, donde Corpocarnaval indicó que la suma de \$327.998.000 “*corresponde al aporte hecho a los artesanos, previo al cumplimiento de unos requisitos dependiendo si se trata de Carrozas, Murgas, disfraces individuales, incluye también los gastos de traslado de las mejores presentaciones a otras ciudades en calidad de muestra del evento*”.

En la inspección tributaria, la Corporación hizo entrega del libro auxiliar con terceros donde se verifica la cuenta 51959505 denominada “acreditaciones”, que describió como “gastos de apoyo para armado”, “acreditación colectivo traslado”, “acreditación comparsa traslado”, “acreditación disfraz individual traslado”. Asimismo, explicó que “la acreditación es la selección de los mejores proyectos presentados por los artistas y cultores del carnaval quienes se acreditan para participar en el Carnaval de Negros y Blancos de cada año”.

Igualmente, obran los contratos de acreditación que suscribió la demandante con las diferentes personas jurídicas y naturales a quienes se les certificó su proyecto con el objeto de elaborar y presentar sus carrozas, disfraces individuales, coreografías, comparsas y murgas dentro de los eventos del Carnaval de Negros y Blancos. En la cláusula primera de los mencionados contratos se obligó a los artistas a confeccionar y exhibir sus proyectos dentro de unos límites de tiempo previamente establecidos; además, en la cláusula segunda se concretó un pago por parte de la demandante al artista como “aporte a la calidad”, previa constitución y aprobación de una póliza de seguro que garantice el cumplimiento del objeto del contrato; y en el párrafo se estipuló que “*la totalidad del valor entregado por CORPOCARNAVAL como aporte a la calidad, será invertido única y exclusivamente en la elaboración de la obra artística acreditada*”.

Por su parte, las donaciones están definidas en el artículo 1443 del Código Civil como “*un acto por el cual una persona transfiere, gratuita e irrevocablemente, una parte de sus bienes a otra persona que la acepta.*” En ese sentido, la Sala de Casación Civil de la Corte Suprema de Justicia, se refirió en relación con el contrato de donación de la siguiente manera:<sup>9</sup>

<sup>9</sup> CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sala de Casación Civil. Sentencia de 20 de mayo de 2003. Exp. 6585. M.P. Jorge Antonio Castillo Rugeles.



“[...] esta Corporación se vio obligada a precisar que “la donación entre vivos es contrato, porque exige el concurso de las voluntades de donante y donatario pues sin la aceptación de éste la sola voluntad liberal del primero constituye únicamente una oferta y no convenio de gratuidad. Además, como en el sistema colombiano los contratos no son modo de adquirir el dominio de las cosas, sino simple título para el mismo efecto, es claro que por el mero contrato de donación no transfiere el donante la propiedad de lo que regala, por lo cual para que el donatario adquiera el dominio del bien es menester que se cumpla con el modo respectivo, que, en tratándose de donación irrevocable, es la tradición. [...]”

En cuanto al perfeccionamiento del contrato de donación, la Sección Tercera Subsección “A” de esta Corporación explicó lo siguiente<sup>10</sup>:

“[...] El contrato de donación, además, es irrevocable en tanto ello deriva de su naturaleza contractual y se opone a la revocabilidad propia de las asignaciones testamentarias. El carácter recepticio anotado deviene, también, de su naturaleza contractual, pues el perfeccionamiento del contrato surge a partir de la confluencia de la voluntad de donante y donatario. [...]”

De acuerdo con la definición y los criterios expuestos, el contrato de donación se perfecciona con el acuerdo de voluntades del donante y del donatario, y exige la tradición de los bienes para el traslado de dominio en la mencionada operación. Requisitos que no se cumplen en el presente caso, toda vez que en el contrato de acreditación suscrito con los artesanos no existe una transferencia de dominio de los bienes a título gratuito y a favor de estos, pues lo transferido no proviene del patrimonio de Corpocarnaval sino de entidades públicas y terceros.

Para la Sala, los contratos de acreditación suscritos por Corpocarnaval con los diferentes artistas son atípicos para los cuales no se ha establecido una regulación específica que describa sus características, esencia, forma, origen y ejecución. Este tipo de contrato se rige principalmente por las normas generales, así como por las normas que rigen sus similares, pero en tanto no encuentra asiento o límites en ninguna disposición legal específica, la voluntad contractual prevalece a la hora de fijar las condiciones de su alcance y cumplimiento.

Así, se observa que los pagos por \$327.998.000 se efectuaron por parte de Corpocarnaval a los artistas con ocasión de los contratos de acreditación, no constituyen en donaciones, dado que si bien hay un acuerdo de voluntades, en ellos se acordó además de un pago por “aporte de calidad”, que debía invertirse en la obra a elaborarse, se debía constituir una garantía por parte de los acreditados para asegurar su cumplimiento, lo cual genera que su aceptación no sea a título gratuito dado que la totalidad del aportes debía ser destinado a la obra artística.

Por lo anterior, resulta que el pago de los \$327.998.000 tenía un nexo causal con el objeto cultural de Corpocarnaval, por lo que tales erogaciones cumplen con los requisitos del artículo 4 del Decreto 4400 de 2004 (modificado por el Decreto 640 de 2005) para ser considerados como gastos deducibles, y no como donaciones como los pretendía el ente de fiscalización. Por ello, el cargo de apelación de la entidad demandada no prospera.

### **Error aritmético - liquidación**

Para las partes, se debió tener en cuenta la suma \$13.363.000 como renta líquida gravable para determinar el tributo, dado que el *a quo* aceptó en la sentencia la procedencia de las deducciones correspondientes a \$144.125.000 relacionados como

<sup>10</sup> CONSEJO DE ESTADO, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia de 10 de febrero de 2016. Exp. 39538. C.P. Hernán Andrade Rincón.



“gastos conciliados por el mismo contribuyente” y \$327.998.000; sumas que depuran la renta líquida ordinaria del ejercicio y a su vez componen el beneficio de ser exentos conforme a los artículos 357 y 358 del Estatuto Tributario.

En el caso concreto, el Tribunal al corregir la liquidación consideró que las entidades sin ánimo de lucro están exentas del impuesto sobre la renta según lo previsto en el artículo 8 del Decreto 4400 de 2004, por lo que, tuvo como renta exenta el total de la renta líquida por valor de \$411.324.000.

Sin embargo, tal posición es errada dado que el párrafo de la citada normativa, modificado por el artículo 4 del Decreto Nacional 640 de 2005, dispone que la parte del beneficio neto o excedente generado en la **no procedencia de los egresos**, se considera ingreso gravable y se somete a la tarifa del 20%, como sucede en el presente asunto con los egresos desconocidos por \$13.363.000.

Por lo anterior, el *a quo* se equivocó al corregir la liquidación toda vez que contempló que la renta líquida por el valor de \$411.324.000 era exenta en su totalidad, desconociendo que la suma de \$13.364.000, que son los egresos desconocidos por el Tribunal y no apelados por las partes, se debían llevar como renta líquida gravable a la tarifa del 20%.

Por lo anterior, la nueva liquidación quedará como se presenta a continuación:

RENLÓN	CONCEPTO	LIQUIDACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN DIAN	LIQUIDACIÓN TRIBUNAL CORREGIDA	LIQUIDACIÓN CONSEJO DE ESTADO
42	Ingresos brutos	\$ 3.782.287.000	\$ 3.782.287.000	\$ 3.782.287.000	\$ 3.782.287.000
43	Ingresos brutos	\$ 24.716.000	\$ 24.716.000	\$ 24.716.000	\$ 24.716.000
44	Ingresos y rendimientos	\$ 1.168.000	\$ 1.168.000	\$ 1.168.000	\$ 1.168.000
45	Total ingresos	\$ 3.808.171.000	\$ 3.808.171.000	\$ 3.808.171.000	\$ 3.808.171.000
46	Menos: devoluciones, rebajas.	\$ 844.000	\$ 844.000	\$ 844.000	\$ 844.000
48	Total ingresos	\$ 3.807.327.000	\$ 3.807.327.000	\$ 3.807.327.000	\$ 3.807.327.000
49	Costo de ventas		\$ 0	\$ 0	\$ 0
50	Otros costos		\$ 0	\$ 0	\$ 0
51	Costos totales		\$ 0	\$ 0	\$ 0
52	Gastos operacionales de administración	\$ 3.376.807.000	\$ 3.035.445.000	\$ 3.363.443.000	\$ 3.363.443.000
55	Otras deducciones	\$ 32.560.000	\$ 32.560.000	\$ 32.560.000	\$ 32.560.000
56	Total deducciones	\$ 3.409.367.000	\$ 3.068.005.000	\$ 3.396.003.000	\$ 3.396.003.000
57	Renta líquida ordinaria del ejercicio	\$ 397.960.000	\$ 739.322.000	\$ 411.324.000	\$ 411.324.000
59	Compensaciones	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0
60	Renta líquida(casillas 57-59)	\$ 397.960.000	\$ 739.322.000	\$ 411.324.000	\$ 411.324.000
61	Renta presuntiva	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0
62	Renta exenta	\$ 397.960.000	\$ 253.863.000	\$ 411.324.000	\$ 397.960.000



REGLÓN	CONCEPTO	LIQUIDACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN DIAN	LIQUIDACIÓN TRIBUNAL CORREGIDA	LIQUIDACIÓN CONSEJO DE ESTADO
64	Renta líquida gravable	\$ 0	\$ 485.486.000	\$ 0	\$ 13.364.000
69	Impuesto sobre la renta líquida gravable (20%)	\$ 0	\$ 97.097.000	\$ 0	\$ 2.672.800
74	Total impuesto a cargo	\$ 0	\$ 97.097.000	\$ 0	\$ 2.672.800
76	Saldo a favor sin solicitud de	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0
78	Menos: otras retenciones	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0
79	Total retenciones	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0
81	Saldo a pagar por impuesto	\$ 0	\$ 97.097.000	\$ 0	\$ 2.672.800
82	Sanciones	\$ 0	\$ 155.355.000	\$ 0	\$ 2.672.800
83	Total saldo a pagar	\$ 0	\$ 252.452.000	\$ 0	\$ 5.345.600
84	O total saldo a favor	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0

### Sanción por inexactitud

Conforme a lo anteriormente expuesto, se demostró que la contribuyente registró deducciones no procedentes en su declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año 2011, razón por la que procede la sanción por inexactitud impuesta por la administración tributaria en los actos demandados, la cual quedará así:

SANCIÓN POR INEXACTITUD			
CONCEPTO	LIQUIDACIÓN DIAN	LIQUIDACIÓN TRIBUNAL	LIQUIDACIÓN CE
TOTAL SALDO A PAGAR POR IMPUESTO DETERMINADO	\$ 97.097.000	\$ 0	\$ 2.672.800
SALDO A PAGAR POR IMPUESTO DECLARACIÓN PRIVADA	\$ 97.097.000	\$ 0	\$ 2.672.800
BASE A APLICAR SANCIÓN	\$ 97.097.000	\$ 0	\$ 2.672.800
PORCENTAJE CONTEMPLADO LEY 1819 DE 2016	100%	100%	100%
SANCIÓN DE INEXACTITUD DETERMINADA	\$ 97.097.000	\$ 0	\$ 2.672.800

En consecuencia, la Sala modificará el numeral segundo de la sentencia apelada y a título de restablecimiento del derecho se tendrá como liquidación la inserta en esta providencia.

### 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 se revocará la condena en costas de la primera instancia, y no se condenará en costas 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 de Colombia y por autoridad de la ley,

### **FALLA**

**PRIMERO: MODIFICAR** el numeral segundo de la sentencia del 11 de noviembre de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Nariño, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia, y en su lugar:

“**Segundo:** En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, la liquidación del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2011 corresponde a la inserta en la parte motiva de esta providencia.”

**SEGUNDO: REVOCAR** el numeral tercero de la sentencia del 11 de noviembre de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Nariño, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

**SEGUNDO: CONFIRMAR** en lo demás la sentencia apelada.

**TERCERO: NO CONDENAR** 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)  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**  
Presidenta

(Firmado electrónicamente)  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

(Firmado electrónicamente)  
**MILTON CHAVES GARCÍA**

(Firmado electrónicamente)  
**WILSON RAMOS GIRÓN**