

T 2 / 12

99

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

Consejera Ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

Bogotá D. C., quince (15) de marzo del dos mil doce (2012)

**Radicación: 110010324000200700249 00
Números Internos: 18510
UNIVERSIDAD DE ANTIOQUIA contra LA DIAN
FALLO**

De acuerdo con la competencia otorgada por los artículos 128 del Código Contencioso Administrativo (No. 1), y 13 del Acuerdo 58 de 1999, reformado por el artículo 1º del Acuerdo 55 de 2003, y en virtud de la remisión dispuesta por Auto del 27 de julio del 2010 (fl. 145), que esta Sala encuentra ajustada a derecho, se provee sobre la demanda de nulidad interpuesta contra el Concepto 054296 del 29 de junio del 2006, mediante el cual la Jefe de la División de Normativa y Doctrina Tributaria de la Oficina Jurídica – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, respondió la consulta radicada bajo el número 41813 del 04 de mayo del mismo año, relacionada con la exención de impuesto de timbre para entes universitarios autónomos, en el siguiente sentido:

"El artículo 532 del Estatuto Tributario señala en su primer inciso como regla general, que las entidades de derecho público se encuentran exentas del pago del impuesto de timbre nacional, pero a renglón seguido el artículo 533 del citado Estatuto Tributario define qué se entiende por entidades de Derecho Público:

"Para los fines tributarios de este libro, son entidades de Derecho Público, la Nación, los departamentos, las intendencias, las comisarías, los distritos municipales, los municipios y los organismos o dependencias de las ramas del poder público, central o seccional, con excepción de las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta". (subrayado fuera de texto).

Bajo estos presupuestos jurídicos y teniendo en cuenta que la exención consagrada en el artículo 532 del ordenamiento tributario se debe a la calidad de los otorgantes, en este caso a las entidades de derecho público, es necesario precisar la naturaleza jurídica de los entes autónomos universitarios.

Al respecto se pronunció la Sala de Consulta y Servicio Civil del Honorable Consejo de Estado, al resolver una consulta del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, mediante Concepto Nro. 1587, del 21 de octubre de 2004 (C.P. doctor Flavio Augusto Rodríguez Arce), en el cual, luego de analizar los artículos 69, 113 y 210 de la Constitución Política, 57, 58, 59 de la Ley 30 de 1992, 38, 39, 40 y 68 de la Ley 489 de 1998, sostuvo:

"...Naturaleza jurídica de los entes universitarios autónomos.

Con fundamento en el anterior marco normativo se puede establecer que los entes universitarios son órganos independientes, con libertad jurídica de acción y de gestión, libres de intromisiones por parte de otras ramas o entidades del poder público —aun cuando con limitaciones—, con autonomía constitucional y capacidad para autorregularse, autogestionar, autocontrolarse, autodeterminarse administrativamente en el desarrollo de sus actividades, particularmente para asumir la elaboración y aprobación de sus presupuestos y administrar sus propios bienes y recursos, características todas estas que, como se verá, no están presentes en su totalidad en las entidades descentralizadas del orden nacional.

Sobre el particular la Corte Constitucional ha establecido que las entidades universitarias son entes especiales titulares de autonomía constitucionalmente reconocida (...) en cuyo desarrollo ostentan potestades en virtud de las cuales pueden organizarse, estructural y funcionalmente, autorregularse y autocontrolarse, delimitando, como lo ha reconocido la jurisprudencia de esta Corte, el ámbito para el desarrollo de sus actividades"—Sent T-889/2003-.

Como se advierte, los entes universitarios son órganos autónomos e independientes, regulados por un régimen especial —cuyos aspectos más relevantes están resaltados en el art. 57 del L... 30— que como tales no están adscritos ni sujetos a la suprema dirección de algún órgano de la administración o de cualquiera de las ramas del poder público, sin perjuicio de estar vinculados al Ministerio de Educación Nacional en lo que se refiere a las políticas y planeación del sector educativo —ibíd.—.

Si bien es cierto los entes universitarios autónomos comparten varias de las características de las entidades descentralizadas del orden nacional, tales como personería jurídica, autonomía administrativa y financiera y patrimonio independiente —L 30/92, art. 57—, no es menos cierto que difieren en otras: como no estar sujetas al control de tutela, el proceso de creación —arts. 210 de la Carta, 58 y 59 de la L 30—, la configuración del régimen laboral, amén que, por no pertenecer a la rama ejecutiva del poder público, sino constituir órganos autónomos e independientes por mandato constitucional, no resulta dable asignarles el carácter de entidades descentralizadas, concepto que está restringido a personas jurídicas que integran la rama ejecutiva del poder público.

En relación con este punto, la Corte Constitucional ha precisado que los entes universitarios autónomos — sin perjuicio de pertenecer a la administración pública— no conforman ninguna de las ramas del poder ni pueden formar parte de la administración nacional y por ende no están sujetos a control de tutela por parte del ejecutivo.

En efecto, en Sentencia C-220 de 1997 la Corte señaló que "las universidades oficiales,.... "son órganos autónomos del Estado, que por su naturaleza y funciones no integran ninguna de las ramas del poder público y que por lo tanto no admiten ser categorizadas como uno de ellos, mucho menos como establecimientos públicos, pues ello implicaría someterlas a la tutela e injerencia del poder ejecutivo, del cual quiso de manera expresa preservarlas el constituyente".

No sobra advertir, que esta especial naturaleza de las universidades estatales está reconocida por el artículo 57 de la Ley 30 de 1992 al disponer que ellas deben organizarse como entes universitarios autónomos, ...Por lo tanto, su organización tiene un régimen particular y especial, y por ello, tales organismos están vinculados al Ministerio de Educación Nacional en lo referente a las políticas y la planeación del sector educativo ...Vinculación de las universidades estatales a dicho ministerio que no significa que este ejerza sobre ellas un control de tutela que, según se explicó, resulta a todas luces incompatible con su condición de entes autónomos, sino que dichos establecimientos deben estar sujetos a su orientación y coordinación en lo que se refiere a las políticas y la planeación del sector educativo, dado que de todas formas estos

establecimientos oficiales de educación superior son órganos del Estado que están en el deber de articular su actividad con las demás instituciones públicas. Así lo reconoció la Corte en la citada Sentencia C-220 de 1997 al expresar que "la vinculación al Ministerio de Educación, esto es al poder ejecutivo, es únicamente para efectos de coordinar y planear el desarrollo de políticas en el sector educativo".

Con fundamento en la Sentencia C-299 de 1994 de la Corte Constitucional hay quienes consideran que los entes universitarios pueden asimilarse a entidades descentralizadas del orden nacional...

En relación con esta sentencia es preciso señalar que en ella se destaca, ante todo, que los entes universitarios tienen diferencias con los organismos descentralizados por servicios; que la ley quiso establecer un nuevo modelo de organismo; y que se desecha toda injerencia del ejecutivo en sus asuntos administrativos y académicos. Del párrafo resaltado de la sentencia transcrita, según el cual "el diseño institucional precedente permite entrever la consagración de una figura especial dentro del sistema de la descentralización administrativa por servicios o funcional, denominado ente universitario autónomo", y al cual se le asignan unas características especiales que acentúan su autonomía, que cualitativamente lo hacen diferente de los demás organismos descentralizados por servicios hasta ahora reconocidos por la doctrina y la legislación nacionales", no puede derivarse que los entes universitarios autónomos puedan ser considerados como entidades descentralizadas del orden nacional, para los efectos previstos en el artículo 8° de la Ley 185 de 1995, por varias razones:

A juicio de la Sala para determinar la naturaleza de los entes autónomos universitarios no resulta válido encasillarlos directamente como entidades administrativas descentralizadas del orden nacional, por cuanto: a) el artículo 113 —inc. 2°— distingue claramente los órganos que integran las ramas del poder público de los "autónomos e independientes", b) conforme al artículo 38 de la Ley 489 —expedida con posterioridad a la sentencia— la rama ejecutiva en el orden nacional está integrada por organismos y entidades del sector central y del sector descentralizado, discriminando los que hacen parte de ambos y advirtiendo en el literal g) del numeral 2° que también hacen parte de este último "las demás entidades administrativas nacionales con personería jurídica que cree, organice o autorice la ley, para que formen parte de la rama ejecutiva del poder público", c) la sentencia en cita alude de manera genérica al sistema de la descentralización administrativa y no a la categoría específica de entidades descentralizadas del orden nacional, d) por tanto, el entendimiento que resulta válido del fallo frente a la normatividad, es considerar que los entes universitarios hacen parte de la administración pública no porque pertenezcan a "los organismos que conforman la rama ejecutiva del poder público" sino por integrar "los demás organismos y entidades de naturaleza pública que de manera permanente tienen a su cargo el ejercicio de las actividades y funciones administrativas o la prestación de servicios públicos del Estado colombiano"—art. 39 ibíd.—, e) la Ley 489 clarificó la naturaleza jurídica especial de los entes universitarios autónomos que no encajan dentro del concepto de entidades descentralizadas del orden nacional —art. 40—, f) Las transcripciones hechas de la jurisprudencia reciente de la Corte Constitucional reafirman que los entes universitarios autónomos no hacen parte de ninguna de las ramas del poder público y por tanto, no conforma la rama ejecutiva, que es aquella a la cual pertenecen las entidades descentralizadas del orden nacional.

En Sentencia C-517 de 1992 la Corte Constitucional hizo importantes precisiones acerca de estos conceptos y señaló enfáticamente que tienen "sentidos multívocos que corresponde al intérprete de las normas desentrañar y precisar en cada caso". No desconoce la Sala que dada la interrelación entre los conceptos, la autonomía es el resultado de una amplia descentralización y esta a su vez tiene un claro contenido autonómico; sin embargo, no por ello puede predicarse que desde la perspectiva legal todos los órganos autónomos sean entidades descentralizadas... De esta forma, conforme a la ley, todo ente descentralizado goza de autonomía en ciertas materias, mas no todo órgano

autónomo pertenece al sector descentralizado de la administración.
...(subrayado fuera de texto).

Por otra parte el artículo 94 de la Ley 30 de 1992, por la cual se organiza el servicio público de la educación superior, expresamente establece:

"Artículo 94. Para su validez los contratos que celebren las universidades estatales u oficiales, además del cumplimiento de los requisitos propios de la contratación ente particulares, estarán sujetos a los requisitos de aprobación y registro presupuestal, a la sujeción de los pagos según la suficiencia de las respectivas apropiaciones, publicación en el Diario Oficial y pago del impuesto de timbre nacional cuando a este haya lugar." (subrayado fuera de texto).

Este Despacho se pronunció respecto al alcance de dicho precepto, mediante el Oficio Nro. 019176 del 3 de marzo de 2006, cuya fotocopia anexamos para su ilustración.

Así las cosas, los entes universitarios autónomos, titulares de autonomía constitucionalmente reconocida, dada su especial naturaleza jurídica, si bien integran la administración pública, no hacen parte de las ramas del poder público y por tanto, no conforman la rama ejecutiva, que es aquella a la cual pertenecen las entidades descentralizadas, en consecuencia a la luz del artículo 533 del Estatuto Tributario, no se encuentran exentos del pago del impuesto de timbre."

ANTECEDENTES Y FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

La Universidad de Antioquia fue creada por la Ley 71 de 1878, como establecimiento público del orden departamental, integrado a la rama ejecutiva. A partir de la Ley 30 de 1992, se organizó como ente universitario autónomo, de acuerdo con lo previsto en el artículo 69 de la C. P., con régimen especial, y vinculado al Ministerio de Educación Nacional en lo referido a las políticas y planeación del sector educativo, con personería jurídica, autonomía académica, financiera, administrativa y presupuestal.

Como entidades de derecho público en los términos del artículo 533 del E. T., las universidades estatales estarían exentas del pago del impuesto de timbre nacional, de acuerdo con los artículos 515 y 532 ibídem. Contrario a ello, el Concepto demandado señaló que aunque los entes universitarios integran la administración pública, no conforman la rama ejecutiva a la que pertenecen las entidades descentralizadas y, por lo mismo, no son beneficiarios de la exención.

La conclusión del criterio oficial señalado se basó en pronunciamientos inaplicables, como el Concepto No. 1587 del 21 de octubre del 2004, que emitió la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado frente a la consulta relacionada con la naturaleza descentralizada de los entes universitarios autónomos para la aplicación del parágrafo 1º del artículo 8º de la Ley 185 de 1995; y la sentencia C-220 de 1997, en la que se indicó que las disposiciones de control presupuestal para

103

los establecimientos públicos nacionales no se aplicaban a las universidades estatales, porque el régimen de las mismas es el consagrado en la Ley 30 de 1992 y las disposiciones del Estatuto Orgánico del Presupuesto que no contravinieren su autonomía. Ninguno de dichos pronunciamientos refieren específicamente al impuesto de timbre, ni de ellos puede inferirse razonablemente que los entes universitarios autónomos sean sujetos pasivos del mismo, dado que ello implicaría que el factor determinante para imponer dicho tributo fuera su grado de autonomía.

La Administración estima que las universidades públicas no están exentas del impuesto de timbre, porque como entes administrativos autónomos que son, no hacen parte de la rama ejecutiva. Ese criterio abstrae las razones teleológicas y finalísticas de las exenciones establecidas para el impuesto de timbre, y de las entidades exceptuadas del mismo, pasando por alto que dichas excepciones sólo pretendieron someter al impuesto a las entidades públicas que ejercieran actividad industrial o comercial (sociedades de economía mixta y empresas industriales y comerciales del Estado), so pretexto de acentuar y constitucionalizar un rasgo de autonomía.

Ninguna disposición incluye a las universidades estatales como sujetos pasivos del impuesto de timbre; por el contrario, se insiste, de los artículos 32 de la Ley 6ª de 1992, que modificó el texto original del artículo 515 del E. T., 162 de la Ley 223 de 1995, que adicionó el artículo 532 del E. T., y 533 de éste último cuerpo legal, todas las entidades públicas, como las universidades constitutivas de establecimientos públicos, están exentas del referido tributo; y la profundización de su autonomía por mandato constitucional no puede interpretarse como un cambio en la voluntad legislativa y/o constituyente para afectarlas con el gravamen.

La visión cronológica e integral de las normas anteriores corroboran la afirmación de que el concepto cuya nulidad se demanda viola el ordenamiento superior, porque éste prevé una exención general de impuesto de timbre para todas las entidades de derecho público independientemente de si pertenecen o no a las clásicas ramas del mismo, o si frente a ellas gozan de autonomía.

Así y en concreto, el acto acusado viola el artículo 515 del E. T., al exigir el impuesto de timbre nacional a personas que el legislador excluyó como sujetos pasivos del mismo; el artículo 532, al considerar que las universidades como entes autónomos no hacen parte de ninguna de las ramas del poder público ni, por ende, están cobijadas por la exención que allí se consagra; y el artículo 533, al interpretar que se promulgó cuando los centros universitarios eran establecimientos públicos y que esa

104

condición ahora cambió, cuando la mención que dicha norma respecto de las entidades públicas exentas del tributo es meramente enunciativa e incluye a cualquier sujeto de esa naturaleza, contrario a la taxatividad que emplea para señalar a las entidades públicas no exentas.

Así mismo y dado que las normas anteriores desarrollan los artículos 150 (Nos. 1 y 12) y 338 de la C.P., el concepto demandado transgrede tales normas constitucionales, porque, de una parte, desconoce el principio democrático según el cual no hay tributo sin representación popular, y, con éste, que sólo el legislador puede crear tributos, determinar sus elementos esenciales y establecer exenciones a los mismos; y, de otro lado, pasa por alto que la profundización de la autonomía universitaria no cambia la voluntad legislativa de considerar entidades de derecho público a las universidades estatales, ni convierte a éstas en sujetos pasivos del impuesto de timbre.

LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La Dirección de Impuestos Nacionales se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

La autonomía universitaria bajo régimen especial ha sido establecida por los artículos 57 de la Ley 30 de 1992 y 40 de la Ley 489 de 1998, y reconocida por sentencias como la T-889 del 2003.

La sentencia C-220 de 1997 profundizó sobre la diferencia de los entes universitarios y los establecimientos públicos, precisando que las primeras no podían supeditarse a la rama ejecutiva por ser ajenas a las interferencias del poder político. Por su parte, la sentencia C-926 del 2005 examinó la autonomía presupuestal de los entes universitarios.

En virtud de la autonomía universitaria las universidades públicas se transformaron de tal forma que ya no hacen parte de ninguna de las ramas del poder público, así sus recursos provengan del presupuesto nacional; por lo mismo, aquéllas no pueden beneficiarse con exenciones previstas para las ramas del poder público nacional o seccional, como la del impuesto de timbre, así sean instituciones públicas independientes y especiales.

El concepto acusado alude a sentencias de la Corte Constitucional que reafirman la exclusión de los entes universitarios autónomos de las ramas del poder público y su

105

ajenidad a la conformación de la rama ejecutiva a la que pertenecen las entidades descentralizadas del orden nacional. En especial, la sentencia C-517 de 1992 precisa que si bien todo ente descentralizado goza de autonomía en ciertas materias, no todo órgano autónomo pertenece al sector descentralizado de la Administración.

Por su parte, el artículo 94 de la Ley 30 de 1992 dispuso que la validez de los contratos celebrados por las universidades estatales u oficiales se sujetaba, entre otros requisitos, al pago del impuesto de timbre nacional, cuando al mismo hubiere lugar.

La ley, entonces, no exonera a las universidades del impuesto de timbre nacional. Las exenciones son objetivas en cuanto sólo proceden respecto de actos y contratos señalados en la ley y muy especialmente los señalados en el artículo 30 del E. T., salvo los casos en que expresamente tomen en consideración a la persona.

Aunque el artículo 533 del E. T. sólo excluye de la exención a las empresas industriales y comerciales del Estado y a las sociedades de economía mixta, fue explícito en señalar como beneficiarios de la exención a los organismos o dependencias de las ramas del poder público nacional o seccional, de las que no hacen parte los entes universitarios autónomos, como organismos que, en sí mismos, no integran la Administración ni se encuentran supeditados a la rama ejecutiva.

Diferente es el caso del Banco de la República que, siendo un organismo autónomo, de naturaleza especial y sujeto a un régimen legal propio, la Ley 30 de 1992 lo exoneró directamente de los impuestos de timbre y renta y complementarios, en tanto que sujetó a los entes universitarios autónomos al primero de dichos gravámenes, respecto de los actos que realizaran. Sólo hasta la Ley 1111 del 2006 dichos entes fueron exonerados del referido tributo, con su expresa inclusión en el artículo 533 del E. T., bajo la consideración de ser entidades de derecho público para fines tributarios; por tanto, con antelación a dicha ley, las universidades públicas estaban obligadas a pagar el impuesto de timbre.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El demandante no alegó de conclusión.

106

La demandada, por su parte, reiteró los argumentos de su escrito de contestación.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público solicitó que en el sub lite se declare la operancia de la cosa juzgada, porque la sentencia del 16 de diciembre del 2008, proferida por la Sección Cuarta dentro del expediente No. 11001032700020060005200, anuló el concepto demandado, surtiendo efectos erga omnes que imposibilitan realizar un nuevo pronunciamiento judicial sobre las disposiciones contenidas en aquél, en cuanto fueron retiradas del ordenamiento jurídico.

En este sentido, pide que la presente providencia se esté a lo decidido en el fallo mencionado.

Encontrándose el proceso para fallo, la Sección Primera de esta Corporación, ante quien se presentó la demanda y se surtió todo el trámite de la instancia, remitió el expediente a esta Sección por relacionarse con un juicio de legalidad sobre un acto administrativo de carácter tributario.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala examinar la legalidad del Concepto 054296 del 29 de junio del 2006, expedido por la División de Normativa y Doctrina Tributaria de la Oficina Jurídica – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, en cuanto interpreta que los entes universitarios autónomos no se encuentran exonerados del impuesto de timbre nacional, en los términos del artículo 532 del E. T.

En los términos de la demanda, el Concepto acusado desconoce que dichos entes siempre han estado exentos del impuesto señalado, por tratarse de entidades de derecho público originalmente creadas bajo la forma de establecimientos públicos, independientemente de la autonomía y el régimen especial que les reconoció la Ley 30 de 1992.

Así mismo, el libelo predica que, en virtud de la reserva de ley tributaria prevista en el artículo 338 de la Constitución Política, no puede interpretarse que las excepciones legalmente previstas para la exención tributaria del impuesto de timbre se extienden a (empresas) distintas de las que señala el Estatuto Tributario, a saber: empresas industriales y comerciales del Estado y sociedades de economía mixta que ejercen las mismas actividades.

107

A contrario sensu, la Dirección de Impuestos entiende que hasta antes de la Ley 1111 del 2006 las universidades públicas debían tributar por concepto de impuesto de timbre, porque la Ley 30 de 1992 las transformó en entes plenamente autónomos e independientes, no adscritos ni sujetos a la suprema dirección de órganos administrativos ni de ninguna de las ramas del poder público ni, menos aún, pertenecientes al sector descentralizado de la rama ejecutiva. Y, expresamente, a través del artículo 94, las obligó a pagar el impuesto de timbre nacional respecto de los contratos que celebraran.

Bajo tales argumentos competería a la Sala establecer si la exención del impuesto de timbre prevista por el legislador tributario, hasta antes de la modificación introducida por el artículo 61 de la Ley 1111 del 2006, cobijaba a las universidades públicas organizadas como entes autónomos bajo la forma prevista en el artículo 28 de la Ley 30 de 1992; de acuerdo con el siguiente marco legal que invoca el libelista:

"Art. 515. Son contribuyentes las personas naturales o jurídicas, sus asimiladas, y las entidades públicas no exceptuadas expresamente, que intervengan como otorgantes, giradores, aceptantes, emisores o suscriptores en los documentos.

Así mismo es contribuyente aquel a cuyo favor se expida, otorgue o extienda el documento

Art. 532. Las entidades de derecho público están exentas del pago del impuesto de timbre nacional.

Cuando en una actuación o en un documento intervengan entidades exentas y personas no exentas, las últimas deberán pagar la mitad del impuesto de timbre, salvo cuando la excepción se deba a la naturaleza del acto o documento y no a la calidad de sus otorgantes.

Cuando la entidad exenta sea otorgante, emisora o giradora del documento, la persona o entidad no exenta en cuyo favor se otorgue el documento, estará obligada al pago del impuesto en la proporción establecida en el inciso anterior.

Art. 533. Para los fines tributarios de este Libro, son entidades de derecho público, la Nación, los Departamentos, las Intendencias, las Comisarias, los Distritos Municipales, los Municipios y los organismos o dependencias de las ramas del poder público, central o seccional, con excepción de las empresas industriales y comerciales del Estado y de las sociedades de economía mixta.¹

El problema jurídico así planteado fue examinado por esta Sección en sentencia del 16 de diciembre del 2008, dentro del expediente No. 16297, C. P. Dra. Martha

¹ Esta norma fue modificada por el artículo 61 de la Ley 1111 del 2006, en el siguiente sentido: Para los fines tributarios de este Libro, son entidades de derecho público la Nación, los Departamentos, los Distritos Municipales, los Municipios, los entes universitarios autónomos y los organismos o dependencias de las ramas del poder público, central o seccional, con excepción de las empresas industriales y comerciales del Estado y de las sociedades de economía mixta.

108

Teresa Briceño de Valencia, en el contexto de las normas violadas que allí se invocaron².

A partir de la interpretación teleológica o finalista de los artículos 532 y 533 del E. T., dicha providencia consideró que la finalidad de tales normas era exonerar del impuesto de timbre a las entidades públicas en general, y que esa naturaleza la ostentaban igualmente los entes universitarios autónomos, como organismos que integran la estructura del funcionamiento estatal para el cumplimiento de los cometidos señalados por la Constitución Política.

Bajo esa perspectiva, precisó que el hecho de que el mencionado artículo 533 no hubiera referido expresamente a las universidades oficiales como entidades descentralizadas integrantes de la rama ejecutiva, no las hacía perder la condición de organismos del sector público ni las obligaba, por ende, a pagar el impuesto señalado.

En el mismo sentido, aclaró que las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta se excluyeron de la exención porque, a pesar de pertenecer a la rama ejecutiva y al control del órgano administrativo al que se encontraran adscritas, sus ingresos provenían de una actividad mercantil que las distinguía del grupo de entes públicos para los cuales se previó la exención, es decir, los que se sostenían del rubro presupuestal, condición ajena a los entes universitarios autónomos.

De acuerdo con ello, se concluyó que dichos entes universitarios como entidades públicas que son, independientemente de que fueran o no descentralizadas, se encuentran exentos del pago del impuesto de timbre a la luz del artículo 532 del E. T., como posteriormente lo ratificó el artículo 61 de la Ley 1111 del 2006; y, en consecuencia, se anuló el Concepto 054296 del 29 de junio del 2006.

Los siguientes apartes ilustran la síntesis anterior:

"... el problema jurídico a dilucidar recae en establecer si los "entes universitarios autónomos" ostentan el carácter de entidades públicas exentas del Impuesto de Timbre.

La Sala observa que la actual Constitución Política reguló el principio de la autonomía universitaria en el artículo 69 así:

(...)

² Además de los artículos 532 y 533 del E. T. y 113 de la C. P., en el proceso 16297 se invocó la violación de los artículos 69 constitucional; 57 y 64 de la Ley 30 de 1992.

109

En la norma transcrita se evidencia que el constituyente otorgó a los entes universitarios autonomía e independencia, para que a través de la Ley se estableciera un régimen especial para las universidades del Estado.

El legislador en cumplimiento del mandato superior expidió la Ley 30 de 1992 "por la cual se organiza el servicio público de educación superior", en donde previó en los artículos 28 y 57 aquellos aspectos que reflejan la autonomía universitaria en los siguientes términos:

(...)

La Corte Constitucional en la Sentencia C- 220 de 1997 se pronunció acerca del alcance de la autonomía universitaria consagrada en la Carta Política [art. 69], en donde resaltó que son órganos autónomos del Estado, dada su naturaleza y funciones, que no integran ninguna de las ramas del poder público. ...

De todas maneras la Alta Corporación Constitucional ha reconocido en la providencia en comentario³, que la autodeterminación de los entes universitarios oficiales se traduce en la ausencia de injerencia de los poderes públicos, en concreto el ejecutivo, sin que les reste el **carácter de organismos de derecho público** "sujetos a un régimen legal propio, lo que quiere decir que exigen por parte del legislador un tratamiento especial, que les permita efectivamente ejercer esa prerrogativa, sin que ello implique "...exonerarlas de todo punto de contacto con el Estado"⁴, o no admitir el control fiscal que sobre ellas debe ejercer la Contraloría General de la República, en cuanto se nutren de recursos públicos...".

Ahora bien, en la disposición legal [art. 57 de la Ley 30/92] se menciona que las universidades estatales u oficiales están vinculadas al Ministerio de Educación Nacional en lo que se refiere a las políticas y planeación del sector educativo, en donde la jurisprudencia constitucional⁵ ha dejado en claro que es únicamente para efectos de coordinar y planear el desarrollo de directrices educativas, y no como organismos supeditados al poder ejecutivo, de manera que deben actuar con independencia del mismo, sin estar sujetas a un control de tutela como el concebido para los establecimientos públicos, concepto que por sí mismo niega la autonomía.

(...)

... la diferencia de los entes universitarios autónomos de los demás entidades descentralizadas, radica en la autonomía que la Constitución (art. 69) les reconoce de manera expresa.

En materia del Impuesto de Timbre por ser un gravamen meramente documental, su carácter es instantáneo, y se origina con el otorgamiento o aceptación de contratos o documentos donde consten obligaciones económicas.

Es así como el artículo 519⁶ del Estatuto Tributario reza:

(...)

³ Sentencia C-220/97

⁴ Corte Constitucional, Sentencia C-050 de 1994, M.P. Dr. Hernando Herrera Vergara

⁵ Corte Constitucional, Sentencias C-368, C-475, C-506 y C-746, todas de 1999 y C- 560/2000.

⁶ El artículo 72 de la Ley 1111 de diciembre 27 de 2006, modificó el artículo 519 del Estatuto Tributario así:

ARTICULO 72. Modifícase el inciso primero y adiciónase un Parágrafo al artículo 519 del Estatuto Tributario, los cuales quedan así:

"Artículo 519. Base gravable en el impuesto de timbre nacional. El impuesto de timbre nacional, se causará a la tarifa del uno punto cinco por ciento (1.5%) sobre los instrumentos públicos y documentos privados, incluidos los títulos valores, que se otorguen o acepten en el país, o que se otorguen fuera del país pero que se ejecuten en el territorio nacional o generen obligaciones en el mismo, en los que se haga constar la constitución, existencia, modificación o extinción de obligaciones, al igual que su prórroga o cesión, cuya cuantía sea superior a seis mil (6.000) Unidades de Valor Tributario -UVT, en los cuales intervenga como otorgante, aceptante o suscriptor una entidad pública, una persona jurídica o asimilada, o una persona natural que tenga la calidad de comerciante, que en el año inmediatamente anterior tuviere unos ingresos brutos o un patrimonio bruto superior a treinta mil (30.000) Unidades de Valor Tributario -UVT.

Parágrafo 2. La tarifa del impuesto a que se refiere el presente artículo se reducirá de la siguiente manera:

- Al uno por ciento (1%) en el año 2008
- Al medio por ciento (0.5%) en el año 2009
- Al cero por ciento (0%) a partir del año 2010"

110

Conforme a lo dispuesto en la disposición legal mencionada, los presupuestos previstos en la Ley como generadores del impuesto de timbre, están constituidos por el otorgamiento o aceptación de instrumentos públicos y documentos privados, incluidos los títulos valores, en los que se haga constar la constitución, existencia, modificación o extinción de obligaciones, al igual que su prórroga o cesión y la aceptación de la oferta mercantil cuando se haga en documento separado.

La Sala⁷ ha considerado que el hecho gravable o regla de gravabilidad del impuesto recae en aquellos actos contractuales en donde conste la constitución, existencia, modificación, prórroga, cesión o extinción de una obligación, manifestado en forma externa mediante el otorgamiento, giro, aceptación o suscripción del respectivo instrumento, por lo que la ocurrencia está ligada a su expresión escrita.

No obstante, el legislador tributario en consideración a la calidad que ostenta una de las partes que interviene en el otorgamiento o aceptación de instrumentos públicos o documentos privados contentivos de obligaciones que superan la cuantía prevista en la ley para la generación del tributo, plasmó en el artículo 532 del Estatuto Tributario que "Las entidades de Derecho Público están exentas del pago del impuesto de timbre nacional".

De tal manera, que la misma disposición prevé que si en un documento o actuación intervienen entidades exentas y personas no exentas, las últimas deberán pagar la mitad del impuesto de timbre, salvo cuando la excepción se deba a la naturaleza del acto o documento y no a la calidad de sus otorgantes.

Ahora bien, el artículo 533 ib. antes de la modificación introducida por el artículo 61 de la Ley 1111 de diciembre 27 de 2006⁸, definía como **entidades de derecho público** a "la Nación, los Departamentos, las Intendencias, las Comisarías, los Distritos Municipales, los Municipios y los organismos o dependencias de las Ramas del Poder Público, Central o Seccional, con excepción de las empresas industriales y comerciales del Estado y de las sociedades de economía mixta (Modificado por la Constitución Política de Colombia de 1991, artículos 286 y 309). (Negrilla fuera de texto)

Para la DIAN en el concepto demandado los entes universitarios autónomos si bien son titulares de autonomía constitucionalmente reconocida, no hacen parte de las ramas del poder público, en particular, la ejecutiva, que es a la que pertenecen las entidades descentralizadas, y por ende, de conformidad con la norma citada no se encuentran exentas del pago del impuesto de timbre.

Al respecto, la Sala observa que la exención de impuesto de timbre está concebida para las entidades de derecho público [art. 532 del E.T.], en consideración a que cumplen funciones específicas del Estado, en donde su presupuesto se nutre de recursos provenientes de ingresos originados en los tributos, razones que tuvo en cuenta el precepto legal para excluirlas del pago del gravamen en las transacciones documentales que realicen.

En cambio, las empresas industriales y comerciales del estado y sociedades de economía mixta al desarrollar actividades productivas y mercantiles, constituyen la **excepción** a la exención del impuesto de timbre.

Pues bien, la Sala al igual que lo apreció el Ministerio Público advierte que para la época en que se expidió el acto cuestionado [Concepto 054296 de junio 29 de 2006], el texto recopilado en el artículo 532 del Estatuto Tributario [Decreto 624 de marzo 30 de 1989] correspondía al artículo 27 de la Ley 2 de 1976, es decir, en vigencia de la Constitución Nacional de 1986, en donde las universidades eran establecimientos públicos adscritos al Ministerio de Educación Nacional [Decretos 1050/68, art. 5° y 80 de 1980], de tal forma que eran parte integrante de la rama ejecutiva, y por ende de la exención del impuesto de timbre.

La situación se modificó con el actual marco constitucional en donde se estableció [art. 69] la garantía a la autonomía universitaria, para que pudieran darse sus directivas y regirse por sus propios estatutos, de acuerdo con el régimen especial que previera la Ley para las universidades del Estado, por lo cual se despojaban del control de tutela que

⁷ Sentencias de agosto 27 de 1997, expediente 8420, M.P. Dr. Julio E. Correa Restrepo y de julio 14 de 2000, expediente 9822, M.P. Dr. Germán Ayala Mantilla.

⁸ El artículo 61 de la Ley 1111 de 2006 reza: Modifícase el artículo 533 del Estatuto Tributario, el cual queda así: "Artículo 533. Qué se entiende por entidades de derecho público. Para los fines tributarios de este Libro, son entidades de derecho público la Nación, los Departamentos, los Distritos Municipales, los Municipios, los entes universitarios autónomos y los organismos o dependencias de las ramas del poder público, central o seccional, con excepción de las empresas industriales y comerciales del Estado y de las sociedades de economía mixta.

ejercía el ejecutivo sobre ellas, con el fin de garantizar la independencia académica en la educación superior, sin ningún tipo de injerencia del poder público.

Lo anterior hizo que dejaran de pertenecer a la rama ejecutiva y por supuesto no hicieran parte de las demás [legislativa y judicial], al convertirse en organismos autónomos que cumplen funciones estatales de trascendental importancia para la nación, sin perder la calidad de entidades públicas, como lo sostuvo la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en el concepto⁹ que sirvió de base a la doctrina de la DIAN demandada, en donde una vez estudiada la posición jurisprudencial de la Corte Constitucional a la que se hizo referencia en acápites anteriores, sostuvo que "los entes universitarios **hacen parte de la administración pública** no porque pertenezcan a los "organismos que conforman la rama ejecutiva del poder público" sino por integrar "los demás organismos y entidades de naturaleza pública que de manera permanente tienen a su cargo el ejercicio de las actividades y funciones administrativas o la prestación de servicios públicos del Estado colombiano". (Negrilla fuera de texto)

De suerte que en el caso en estudio, debe el juzgador en su labor interpretativa elegir el método de interpretación que resulte admisible o válido con el sentido y coherencia de la norma interpretada, es decir, con el alcance y finalidad perseguida por los artículos 532 y 533 del Estatuto Tributario.

Es por ello que al acudir a los métodos de interpretación¹⁰, entre ellos, el teleológico o finalista, que consiste en identificar el fin de la norma, o sea buscar el objetivo que perseguía el legislador al momento de dictarla, se colige que fue básicamente exonerar del pago del Impuesto de Timbre a las "entidades públicas", de ahí que al adecuar los preceptos legales mencionados [arts. 532 y 533 ib.] a la Constitución actual, se infiere que los "entes universitarios autónomos" son organismos que hacen parte de la estructura de funcionamiento estatal, de naturaleza pública para el cumplimiento de los cometidos señalados por la Carta Política, y en esa medida **exentos del gravamen**.

Y es que la tesis jurídica del concepto demandado se cimentó en que los entes universitarios no son entidades descentralizadas del poder ejecutivo, lo que las obligaba a cancelar timbre, conclusión que no se desprende de la lectura del artículo 533 del Ordenamiento Fiscal, toda vez que la norma hace una relación de las entidades de derecho público para efectos de la aplicación de la exención del impuesto de timbre, que incluye los entes descentralizados por hacer parte de la rama ejecutiva, para finalmente excluir del beneficio fiscal a las empresas industriales y comerciales del estado y a las sociedades de economía mixta, sin que se deduzca que la ausencia de calidad de entidad descentralizada de las universidades oficiales las avoque al pago del tributo, pues por ese hecho no pierde la condición de organismos o entes que pertenecen al sector público, como la misma actuación demandada lo reconoce dentro de la respectiva interpretación jurídica.

En efecto, al acudir a la definición de entidad descentralizada contemplada en el artículo 68¹¹ de la Ley 489 de 1998 se encuentran "las empresas industriales y comerciales del estado y las sociedades de economía mixta" que a pesar de pertenecer a la rama ejecutiva, sujetas al control político y a la suprema dirección del órgano de la administración al cual estén adscritas, como el Estado actúa en el tráfico de bienes y servicios como un particular (actividades productivas y mercantiles), se salen de la finalidad legislativa dirigida a entes públicos que se

⁹ Consejo de Estado. Sala de Consulta y Servicio Civil. Concepto 1587 de octubre 21 de 2004. C.P. Dr. Flavio Augusto Rodríguez Arce.

¹⁰ Los métodos de interpretación son básicamente el lingüístico o gramatical, que consiste en atribuirle a los enunciados normativos el significado que usualmente se le da a las palabras, bien en el lenguaje común, técnico o científico, según de lo que se trate; lógico, por aplicación de métodos de razonamientos formal, entre estos la reducción al absurdo, es decir, de las interpretaciones posibles se descartan las que conduzcan a una decisión absurda; sistemático, de acuerdo con el cual los enunciados deben interpretarse en su contexto y no de manera aislada; teleológico o finalista, que consiste en identificar el fin de la norma, que puede ser subjetivo, cuando se busca el fin que perseguía el legislador al momento de dictarla u objetivo cuando se especula sobre el fin que éste le atribuiría a la disposición si la hubiera dictado en el momento en que el juez la aplica, y consecuencialista, según el cual de entre las interpretaciones posibles debe elegirse la que permita la obtención de mejores fines. [Consejo de Estado. Sentencia de agosto 13 de 2002, Sala Plena. expediente REVPI-004. M. P. Dr. Ricardo Hoyos Duque.]

¹¹ El artículo 68 de la Ley 489 de 1998 enumera las entidades descentralizadas así: "los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado, las sociedades públicas y las sociedades de economía mixta, las superintendencias y las unidades administrativas especiales con personería jurídica, las empresas sociales del Estado, las empresas oficiales de servicios públicos y las demás entidades creadas por la ley o con su autorización, cuyo objeto principal sea el ejercicio de funciones administrativas, la prestación de servicios públicos o la realización de actividades industriales o comerciales con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio propio. Como órganos del Estado aun cuando gozan de autonomía administrativa están sujetas al control político y a la suprema dirección del órgano de la administración al cual están adscritas..."

112

sostienen del rubro presupuestal, sin que los "entes universitarios autónomos" sean asimilables a este tipo de instituciones para enmarcarlas en la excepción de la exención.

De manera que "los entes universitarios autónomos" sin ser entidades descentralizadas, la Sala reitera que son "entidades públicas" que de acuerdo con el artículo 532 del Ordenamiento Tributario están exentas del pago del impuesto de timbre.

Tan es así que el legislador en aras de finiquitar cualquier tipo de discusión sobre el tema, en la última reforma tributaria [art. 61 de la Ley 1111 de 2006] expresamente los incluyó en el artículo 533 ib, aún cuando con anterioridad se encontraban inmersas en la norma mencionada como entes de orden público.

Por ello, en los antecedentes legislativos que dieron origen a la Ley 1111 de 2006, se precisa la modificación del artículo 533 ib. con la disposición aprobada en primer debate (art. 61), "sobre eliminación del impuesto de timbre para entes autónomos universitarios de **naturaleza pública**".

En atención a todo lo dicho, la Sala encuentra que la posición doctrinal contenida en el concepto 054296 de junio 29 de 2006 se aparta de los parámetros legales, razón por la cual se declarará su nulidad."

Sin duda alguna, la decisión anulatoria que contiene la sentencia traída a colación se extiende a la litis planteada en este proceso y traza el derrotero jurídico para definirlo, toda vez que su causa y objeto son idénticos a los de la acción que dicha providencia dirimió en el sentido de anular el acto administrativo demandado.

Siendo ello así, corresponde a la Sala estarse a lo resuelto en el fallo referido por evidente existencia de cosa juzgada respecto de la pretensión de nulidad que aquí se ventila, y en tal sentido impartirá la orden respectiva.

En efecto, la Sala ha precisado que¹², en términos generales, el fenómeno de la cosa juzgada opera cuando mediante decisión de fondo, debidamente ejecutoriada, la jurisdicción ha tenido la oportunidad de pronunciarse sobre la causa petendi juzgada en proceso posterior.

Como tal, dicha figura jurídica impide que se expidan pronunciamientos futuros sobre el mismo asunto, dada su previa definición o juzgamiento a través de providencias en firme, en clara salvaguarda de la seguridad jurídica.

El artículo 175 del Código Contencioso Administrativo reguló este efecto de las decisiones judiciales en firme proferidas en los procesos de que conoce esta jurisdicción, en los siguientes términos:

"La sentencia que declare la nulidad de un acto administrativo tendrá fuerza de cosa juzgada erga omnes.

¹² Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 10 de marzo del 2011, exp. 18330, C. P. Dra. Carmen Teresa Ortiz.

113

La que niegue la nulidad pedida producirá cosa juzgada erga omnes pero sólo en relación con la causa petendi juzgada.

La sentencia dictada en procesos relativos a contratos y de reparación directa y cumplimiento, producirá cosa juzgada frente a otro proceso que tenga el mismo objeto y la misma causa y siempre que entre ambos procesos haya identidad jurídica de partes; la proferida en procesos de restablecimiento del derecho aprovechará a quien hubiere intervenido en el proceso y obtenido esta declaración a su favor.

Cuando por sentencia ejecutoriada se declare la nulidad de una ordenanza o de un acuerdo intendencial, comisarial, distrital o municipal, en todo o en parte, quedarán sin efectos en lo pertinente los decretos reglamentarios"

De esta forma quedó consagrada la operancia de la cosa juzgada en las acciones de nulidad simple, nulidad y restablecimiento del derecho, contractuales, de reparación directa y cumplimiento.

Respecto a la primera de ellas, aquí impetrada, no se previeron requisitos especiales de procedencia como sí se hizo en el caso de las acciones de reparación directa, contractuales y de cumplimiento (inc. 3); el legislador tan sólo se refirió al alcance de la figura de acuerdo con el sentido de la sentencia proferida en la acción de nulidad, de modo que, si ésta es anulatoria, aquél será erga omnes con carácter absoluto y oponible a todos, hayan o no intervenido en el proceso; pero si, por el contrario, es denegatoria, el efecto erga omnes se restringe a la causa petendi juzgada.

La sentencia del 16 de diciembre del 2008 encaja en el primero de dichos supuestos, en cuanto anuló el concepto oficial nacional demandado en el sub lite, haciéndolo desaparecer del universo jurídico y, de contera, restándole objeto a cualquier otra acción de nulidad vigente respecto de la validez de ese tipo de pronunciamiento oficial.

La presente sentencia entonces, se sujetará a los parámetros que imponen los efectos erga omnes absolutos del fallo anulatorio señalado.

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

1. **ESTÉSE A LO RESUELTO** en la sentencia del 16 de diciembre del 2008, proferida por esta Corporación dentro del expediente 16297, que anuló el Concepto

114

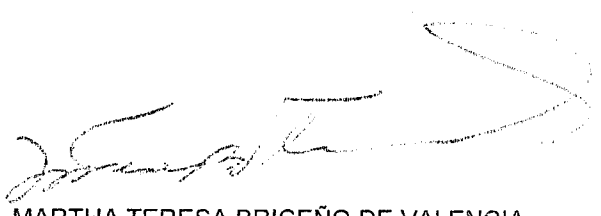
054296 del 29 de junio del 2006, proferido por la División de Normativa y Doctrina Tributaria de la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

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

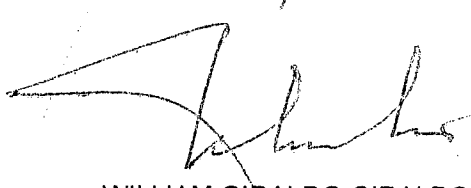
La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.



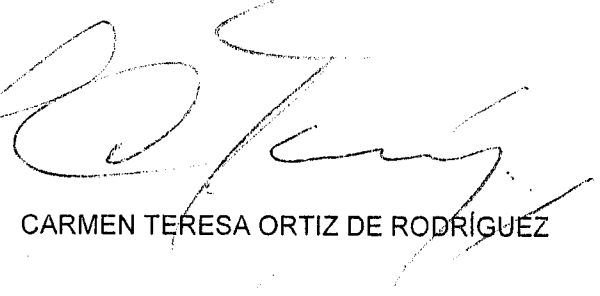
HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente



MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA



WILLIAM GIRALDO GIRALDO



CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ