

**CONCEPTO 16772 DEL 27 DE JUNIO DE 2017**  
**DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

Bogotá D.C.

Señor  
**HUGO RODRÍGUEZ DURAN**  
Rector  
Universidad Militar Nueva Granada  
CRA 11 N° 101 - 80  
Bogotá D.C.

Ref: Radicado 100015323 del 19/04/2017

<b>Tema</b>	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
<b>Descriptor</b>	No Contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta y Complementarios
<b>Fuentes formales</b>	Artículos 22 y 23 del Estatuto Tributario.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, es función de esta Subdirección absolver de modo general las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la entidad.

Consulta usted lo siguiente: "En atención a la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016 y dada la modificación del artículo 23 del Estatuto Tributario. La Universidad Militar Nueva Granada, requiere por parte de la DIAN, se determine su calidad tributaria frente al impuesto de Renta y Complementarios". Además señala su naturaleza jurídica de Universidad pública vinculada al Ministerio de Educación.

El 16 de diciembre de 2008 el Honorable Consejo de Estado, anuló el concepto de la Dian No 054296 de 2006, en el que se analizó la naturaleza de las universidades públicas y no las consideró exentas del impuesto de timbre nacional.

De dicha sentencia rescataremos los principales aspectos: la naturaleza de las universidades públicas, así como la interpretación finalista de las normas tributarias de acuerdo al origen y la expedición de las normas ya sea antes o después de la Constitución política de 1991, para aplicarla ya no al artículo 532 del E.T., EXENCIÓN DEL IMPUESTO DE TIMBRE para las entidades de Derecho Público, pero analizarla esta vez, con respecto a los artículos 22 y 23 del Estatuto Tributario, denominados entidades que no

son contribuyentes del impuesto de Renta y complementarios.

La referida sentencia señala:

### **"CONSIDERACIONES DELA SALA**

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

*"Se garantiza la autonomía universitaria. Las universidades podrán darse sus directivas y regirse por sus propios estatutos, de acuerdo con la ley.*

*La ley establecerá un régimen especial para las universidades del Estado.*

*El Estado fortalecerá la investigación científica en las universidades oficiales y privadas y ofrecerá las condiciones especiales para su desarrollo.*

*El Estado facilitara mecanismos financieros que hagan posible el acceso de todas las personas aptas a la educación superior."*

*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 previo en los artículos 28 y 57 aquellos aspectos que reflejan la autonomía universitaria en los siguientes términos:*

**"ART: 28 La autonomía universitaria consagrada en la Constitución Política de Colombia ...**

**ART. 57.- Las universidades estatales u oficiales deben organizarse como entes universitarios autónomos, con régimen especial y vinculados al Ministerio de Educación Nacional en lo que es refiere a las políticas y la planeación del sector educativo.**

**Los entes universitarios autónomos tendrán las siguientes características: personería jurídica autonomía académica, administrativa y financiera, patrimonio independiente y podrán elaborar y manejar su presupuesto de acuerdo con las funciones que le corresponden.**

**El carácter especial del régimen de las universidades estatales y oficiales comprenderá la organización y elección de directivas, del personal docente y, administrativo, el sistema de las universidades estatales u oficiales, el régimen financiero y el régimen financiero y el régimen de contratación y control fiscal de acuerdo con la presente**

**ley".**

**"PAR.- Las instituciones estatales u oficiales de educación superior que no tengan el carácter de universidad según lo previsto en la presente ley, deberán organizarse como establecimientos públicos del orden nacional, departamental distrital o municipal".**

*/:::/*

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 constitucional ha dejado en claro que es únicamente para efectos de coordinar y planear el desarrollo de directrices educativas, y no como organismos subordinados 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.

*/,/,/,/*

**Así las cosas, dentro de la estructura del Estado, además de los órganos que integran las ramas del poder público conforme el artículo 113 de la C.P., existen otros órganos o entidades públicas autónomas e independientes" para el cumplimiento de las demás funciones estatales, dentro de las que se cuentan las Universidades del Estado (art 69 C.P.), con una categoría jurídica diferente que exigen de un "régimen especial" reconocido por el constituyente que a su vez respeta su libertad de acción, pero como parte de la organización Estatal y de la sociedad.**

**De ahí que 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.**

*/...../*

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. 5º 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.

*/...../*

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 concepto 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 interpretación, 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 68 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 sostienen del rubro presupuestal, ...**

**10. 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...."** (Subrayado y resalto fuera del texto original).

**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.**

/.../

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

Ahora bien, el artículo 23 del E.T. con la modificación introducida por la Ley 1819/16, preciso:

*"Artículo 23. Entidades no contribuyentes declarantes. (ART. MODIFICADO POR ART 145 DE LA LEY 1819 DE 2016). No son contribuyentes del impuesto sobre la renta los sindicatos, las asociaciones gremiales, los fondos de empleados, los fondos mutuos de inversión, las iglesias y confesiones religiosas reconocidas por*

*el Ministerio del Interior o por la ley, los partidos o movimientos políticos aprobados por el Consejo Nacional Electoral; las asociaciones y federaciones de Departamentos y de Municipios, las sociedades o entidades de alcoholicos anónimos, los establecimientos públicos y en general cualquier establecimiento oficial descentralizado, siempre y cuando no se señale en la ley de otra manera. Estas entidades estarán en todo caso obligadas a presentar la declaración de ingresos y patrimonio.*

*Las entidades de que trata el presente artículo deberán garantizar la transparencia en la gestión de sus recursos y en el desarrollo de su actividad. La DIAN podrá ejercer fiscalización sobre estas entidades y solicitar la información que considere pertinente para esos efectos." (Subrayado fuera del texto original):*

Por lo expuesto acogiendo el contenido de la sentencia referida del Consejo de Estado y hoy con la modificación surtida a los artículos 22 y 23 del Estatuto Tributario mediante la Ley 1819 de 2016, las universidades públicas no son contribuyente del impuesto de renta, pero son declarantes de ingresos y patrimonio.

Finalmente, le informamos que puede consultar la base de conceptos expedidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en su página de INTERNET, [www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co) <<http://.dian.gov.co>>, ingresando por el icono de "Normatividad" – "técnica", dando clic en el link "Doctrina" Oficina Jurídica.

Atentamente,

**PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO**  
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina