

**UNIVERSIDADES DEL ESTADO Y DE OTRAS INSTITUCIONES DE EDUCACION SUPERIOR – Régimen especial / UNIVERSIDAD PUBLICA – Persona jurídica. Ente universitario autónomo. Características. Entidad pública o estatal / ASOCIACIONES DE ENTIDADES PUBLICAS – Personas jurídicas sin ánimo de lucro. Finalidad. Son entidades públicas. Se rigen por las normas de derecho público respecto a la función pública o servicio público que presten / ASOCIACIONES DE UNIVERSIDADES PUBLICAS - Son entidades públicas. Régimen jurídico aplicable**

El artículo 69 de la Constitución Política de 1991 consagra la autonomía universitaria y prevé que corresponde al legislador establecer un régimen especial para las universidades del Estado. A su vez, el artículo 113 *ibídem* señala que son Ramas del Poder Público la legislativa, la ejecutiva y la judicial y que existen otros órganos autónomos e independientes para el cumplimiento de las demás funciones del Estado. Por su parte, el artículo 39 de la Ley 489 de 1998 dispone que la Administración Pública se integra por los organismos que conforman la Rama Ejecutiva del Poder Público y por todos 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. Y, el artículo 40 *ibídem* señala que existen organismos y entidades estatales sujetos al régimen especial que fijen las leyes correspondientes, entre los cuales se encuentran los entes universitarios autónomos. El régimen especial de las universidades del Estado y de otras instituciones de educación superior está previsto en el Título III de la Ley 30 de 1992. El artículo 57 de la Ley 30 de 1992, que hace parte del Capítulo I del Título III de dicha Ley. Así pues, las universidades públicas u oficiales son entidades públicas o estatales con personería jurídica, que deben organizarse como entes universitarios autónomos con régimen especial y que, entre otras características, gozan de autonomía académica, administrativa y financiera. Por su parte, las asociaciones de universidades públicas son también personas jurídicas. Su existencia deriva del artículo 95 de la Ley 489 de 1998. De acuerdo con el artículo 95 de la Ley 489 de 1998 y la jurisprudencia que fijó su alcance, las asociaciones de entidades públicas son personas jurídicas sin ánimo de lucro que se crean para colaborar en el cumplimiento de funciones administrativas o prestar servicios que se hallen a cargo de las entidades públicas. Tales asociaciones de entidades públicas son también entidades públicas que aun cuando se sujetan al Código Civil en cuanto a su naturaleza de personas jurídicas sin ánimo de lucro, se rigen, a su vez, por las normas de derecho público en lo que tiene que ver con la función pública o servicio público que presten. Lo anterior se justifica porque, como lo precisó la Corte Constitucional en la sentencia C-671 de 1999, la asociación de entidades públicas debe sujetarse al mismo régimen que previó la ley de creación o autorización de dichas entidades, en armonía con la naturaleza de las entidades públicas que la conforman y con el régimen propio de la función administrativa o del servicio público a cargo de tales asociaciones. En el caso de las asociaciones de universidades públicas, que son entidades públicas conformadas por universidades estatales, el régimen para la función administrativa que ejerzan o la prestación del servicio al que se dediquen, al igual que para los aspectos concretos a que se hace referencia en el párrafo inmediatamente anterior, entre otros, las prerrogativas o potestades públicas, es el especial a que deben sujetarse las universidades públicas, según las normas que rigen tales entes públicos. Lo anterior significa, entre otras cosas, que las asociaciones de universidades públicas gozan de las mismas prerrogativas de las universidades públicas que las conforman. Las prerrogativas o privilegios públicos significan la existencia de un trato que beneficia al Estado cuando éste actúa en determinados

ámbitos y constituyen una manifestación de poder público que, por esta razón, debe someterse íntegramente a la Constitución

**FUENTE FORMAL:** LEY 30 DE 1992

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre la exequibilidad del artículo 95 de la Ley 489 de 1998 se cita sentencia de la Corte Constitucional C-671 de 1999

**NORMA DEMANDADA:** OFICIO 080372 DE 2009 (1 de octubre) DIAN – (Anulado parcialmente)

**EXENCION TRIBUTARIA A UNIVERSIDADES PUBLICAS – Es aplicable a las asociaciones de universidades públicas / IMPUESTO DE TIMBRE – Causación / ENTIDADES DE DERECHO PUBLICO – Están exentas del impuesto de timbre. Lo son los entes universitarios autónomos públicos u oficiales / ASOCIACIONES DE UNIVERSIDADES PUBLICAS – Están exentas del impuesto de timbre. Para gozar de la exención no es obligatorio que se creen para cumplir exactamente las mismas funciones que ejercen las universidades públicas**

Una de las manifestaciones de las prerrogativas públicas son los beneficios que la ley tributaria concede a las entidades públicas, entre las cuales están las universidades públicas. Así, de acuerdo con el condicionamiento de la exequibilidad del artículo 95 de la Ley 489 de 1998, cuando el legislador concede una exención tributaria a las universidades públicas, dicha prerrogativa pública es aplicable también a las asociaciones de universidades públicas. Conforme con el artículo 519 del Estatuto Tributario, el impuesto de timbre se causa 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 y se ejecuten dentro del territorio nacional, 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 6000 UVT, en los cuales intervenga como otorgante, aceptante o suscriptor una entidad pública, una persona jurídica o asimilada o una persona natural comerciante que en el año inmediatamente anterior tuviere ingresos brutos o patrimonio bruto superior a 30.000 UVT. Por su parte, el artículo 532 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 162 de la Ley 223 de 1995 dispone que están exentas del pago del impuesto de timbre las entidades de derecho público y el artículo 533 ibídem, modificado por el artículo 61 de la Ley 1111 de 2006, señala que para los fines del impuesto de timbre 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 las sociedades de economía mixta. De acuerdo con la norma en mención, están exentos del pago del impuesto de timbre, entre otras entidades públicas, los entes universitarios autónomos públicos u oficiales. Dado que de acuerdo con las precisiones de la sentencia C-671 de 1999, que condicionó la exequibilidad del artículo 95 de la Ley 489 de 1998, las asociaciones de universidades públicas gozan de las mismas prerrogativas de las universidades públicas que las conforman y que éstas tienen el privilegio de estar exentas del pago del impuesto de timbre (artículo 533 del Estatuto Tributario), las citadas asociaciones también se hallan exentas del pago del mencionado impuesto. Además, según el criterio finalista que tuvo en cuenta la Sala para concluir que los entes universitarios autónomos públicos siempre han estado exentos del pago del impuesto de timbre, porque son entidades públicas que antes de la Constitución de 1991 eran establecimientos públicos y, con

posterioridad, entes públicos de naturaleza especial, ha de concluirse que las asociaciones de universidades públicas, como entidades públicas que son, también se encuentran exentas del impuesto de timbre. En ese orden de ideas, cuando el acto acusado restringe la exención tributaria solo a las asociaciones de universidades públicas que cumplan todos los requisitos para ser entes universitarios autónomos vulnera el artículo 95 de la Ley 489 de 1998. Ello, porque, de una parte, según la citada norma, las asociaciones de universidades públicas pueden crearse para cooperar en el cumplimiento de funciones administrativas encomendadas a los entes universitarios autónomos o prestar servicios que también estén a cargo de dichos entes, motivo por el cual no es obligatorio que se creen para cumplir exactamente las mismas funciones que ejercen las universidades públicas. Y, de otra, porque según el condicionamiento para la exequibilidad del artículo 95 de la Ley 489 de 1998, todas las asociaciones de universidades públicas gozan de las mismas prerrogativas de las universidades públicas que las conforman.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 519 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 532

**NOTA DE RELATORIA:** Con aclaración de voto del doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

**NORMA DEMANDADA:** OFICIO 080372 DE 2009 (1 de octubre) DIAN – (Anulado parcialmente)

#### **CONSEJO DE ESTADO**

#### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Bogotá D.C., siete (7) de noviembre de dos mil doce (2012)

**Radicación número: 11001-03-27-000-2010-00041-00(18438)**

**Actor: GUSTAVO HUMBERTO COTE PEÑA**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN**

#### **FALLO**

GUSTAVO HUMBERTO COTE PEÑA, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, pidió la nulidad de algunos apartes del Oficio Tributario N° 080372 de 1° de octubre de 2009 expedido por la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.

#### **ACTO DEMANDADO**

El acto acusado es el Oficio Tributario 080372 de 2009, proferido por la DIAN, que se transcribe parcialmente debido a su extensión. Los apartes demandados son solamente los que a continuación se subrayan:

**“OFICIO TRIBUTARIO 080372 DE 2009**

[...]

Solicita revocar el Oficio 101019 del 10 de octubre de 2008 de la División de Normativa y Doctrina Tributaria, hoy Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina[...]

[...]

Precisa el oficio en cita que en principio la asociación de universidades públicas referenciada en la consulta, así se constituya por entes universitarios autónomos, en sí misma considerada no se asimila a aquellas y por ende se trata de una entidad diferente, tanto es así que la asociación se constituye en virtud de las disposiciones previstas en el código civil, así reciba aportes públicos.

Concluye señalando la improcedencia de la exoneración del impuesto de timbre [...] al tenor de los señalamientos reiterados doctrinal y jurisprudencialmente, tanto de la H. Corte Constitucional, como del H. Consejo de Estado, en el sentido de que las exenciones son beneficios fiscales de origen legal cuya interpretación y aplicación, como toda norma exceptiva, es de carácter restrictivo [...] sin que sea viable una aplicación analógica.

Así las cosas, analizado el marco normativo en el que se desenvuelve el tema objeto de estudio, así como las observaciones efectuadas por el peticionario, se observa lo siguiente:

[...] es claro que el problema jurídico se contrae a establecer si una persona jurídica sin ánimo de lucro de naturaleza especial creada por el acuerdo de un grupo de universidades públicas, es contribuyente del impuesto de timbre.

A efectos de dilucidar el tema, es preciso recordar que el artículo 515 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 32 de la Ley 6 de 1992, señala que son contribuyentes del impuesto de timbre "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".

Precisa el artículo 532 ibídem, modificado por el artículo 162 de la Ley 223 de 1995, que "Las entidades de derecho público están exentas del pago del Impuesto de timbre nacional".

Para los efectos anteriores preceptúa el artículo 533 ejusdem, modificado por el artículo 61 de la ley 1111 de 2006:

**"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: (Énfasis añadido)

Nótese que la norma es clara al determinar que para los fines tributarios del libro cuarto del Estatuto Tributario, relativo al impuesto de timbre, son entidades de derecho público y por tanto, exentas del pago del impuesto de timbre, los "entes universitarios autónomos".

Así las cosas y toda vez que la Ley 1111 de 2006, modificatoria del referido artículo 533 del Estatuto Tributario, no definió a los "entes universitarios autónomos" al incorporarlos como entidades de derecho público exentas del pago del impuesto de timbre, es preciso acudir a la definición que sobre los mismos hace la Ley 30 de 1992.

Señala al efecto el artículo 57 de la Ley 30 de 1992, por la cual se organiza el servicio público de la educación Superior.

"Las universidades estatales u oficiales **deben organizarse como entes universitarios autónomos**, con régimen especial y vinculados al Ministerio de Educación Nacional en lo que se 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.** (Énfasis añadido).

En este orden de ideas, se colige de derecho, que solo se consideran excluidos del impuesto de timbre los entes universitarios autónomos en los términos definidos por el legislador mediante Ley 30 de 1992 y solo en la medida en que una persona jurídica sin ánimo de lucro de naturaleza especial creada por el acuerdo de un grupo de universidades públicas cumpla con la totalidad de requisitos previstos por el legislador para ser considerada como un ente universitario autónomo, estará exenta del impuesto de timbre.

En los términos anteriores términos (sic) se ratifica la doctrina contenida en el Oficio 101019 del 10 de octubre de 2008.

[...]."

## DEMANDA

El demandante invocó como violados los artículos 532 y 533 del Estatuto Tributario. Como concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

De acuerdo con la jurisprudencia<sup>1</sup>, el objetivo de los artículos 532<sup>2</sup> y 533 del Estatuto Tributario, que son anteriores a la Constitución de 1991, es exonerar del impuesto de timbre a todas las entidades públicas. En el nuevo marco constitucional, hay entidades que no pertenecen a ninguna de las ramas del poder público que cumplen funciones estatales y poseen la calidad de entidades públicas.

<sup>1</sup> Sección Cuarta, sentencia de 16 de diciembre de 2008, exp 2006-00052.

<sup>2</sup> Que corresponde al artículo 27 de la Ley 2ª de 1976

Los entes universitarios autónomos están exentos del impuesto de timbre porque son entidades públicas, aunque no son entidades descentralizadas. El artículo 61 de la Ley 1111 de 2006, que modificó el artículo 533 del Estatuto Tributario, expresamente consideró exentos del impuesto de timbre a dichos entes, aun cuando con anterioridad se hallaban exentos, como entidades públicas que son.

En consecuencia, las universidades públicas nunca han estado sometidas al impuesto de timbre, sin perjuicio de su calidad de agentes retenedores cuando celebran contratos con personas sometidas a este tributo.

De acuerdo con la sentencia C-671 de 1999<sup>3</sup>, que condicionó la exequibilidad del artículo 95 de la Ley 489 de 1998, las asociaciones de entidades públicas, a pesar de estar sometidas a las normas del Código Civil, mantienen una naturaleza jurídica similar a la de las entidades públicas que las integran. Ello, porque deben cumplir las reglas propias de las entidades estatales en el ejercicio de las prerrogativas y potestades públicas, los regímenes de los actos unilaterales de los contratos, los controles y la responsabilidad, lo que significa que tales asociaciones también son entidades públicas.

La intención del legislador en los artículos 532 y 533 del Estatuto Tributario es amparar con la exención del impuesto de timbre a todas las entidades públicas, diferentes de las empresas industriales y comerciales del Estado y de las sociedades de economía mixta, sin condicionamiento alguno.

El oficio demandado es nulo por violación de los artículos 532 y 533 del Estatuto Tributario, porque limita la exención de las asociaciones de universidades públicas al evento en el cual cumplan todos los requisitos legales para ser consideradas como entes universitarios autónomos y desconoce que todas las asociaciones de universidades públicas están exentas del impuesto de timbre sin condicionamiento de ninguna clase.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

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

---

<sup>3</sup> Reiterada en sentencia C-385 de 2003

Las exenciones tributarias son de creación legal, expresas, taxativas y, por ende, de aplicación restrictiva, lo que impide aplicarlas por analogía.

Aunque los entes universitarios autónomos están exentos del impuesto de timbre, las asociaciones de universidades públicas no gozan de la exención, porque son personas jurídicas distintas, que, además, se rigen por el Código Civil.

El concepto acusado no restringe el alcance de los artículos 532 y 533 del Estatuto Tributario, toda vez que, en consonancia con las normas que rigen los entes universitarios autónomos, precisa los requisitos para que una asociación de universidades públicas pueda estar exenta del impuesto de timbre.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

**El actor** insistió en los argumentos de la demanda y reiteró que los apartes acusados son nulos por violación de los artículos 532 y 533 del Estatuto Tributario, porque concluyeron que la única asociación de entidades públicas que puede estar exenta del impuesto de timbre es la que se organice como persona jurídica sin ánimo de lucro de naturaleza especial y que cumpla todos los requisitos legales para ser considerada como ente universitario autónomo.

**La DIAN** reiteró lo expresado en la contestación de la demanda.

**El Ministerio Público** solicitó acceder a las pretensiones de la demanda, por los motivos que se resumen de la siguiente manera:

Aunque la exención del artículo 533 del Estatuto Tributario está dirigida a los entes universitarios autónomos y no a las asociaciones de universidades públicas, debe tenerse en cuenta que cuando tales entes se asocian siguen sometidos al régimen de entidades públicas, lo cual se aplica también a las asociaciones que conforman, tal como lo precisó la Corte Constitucional en sentencia C-671 de 1999.

Dentro de las prerrogativas de las universidades públicas está la exención de timbre, beneficio que resulta aplicable a las asociaciones conformadas por dichas universidades.

El oficio demandado es ilegal porque fija un requisito de imposible cumplimiento para reconocer la exención a favor de las asociaciones de entes universitarios autónomos.

### **CONSIDERACIONES**

La Sala decide si se ajustan a derecho los apartes demandados del Oficio Tributario 080372 de 1 de octubre de 2009, expedido por la DIAN, conforme con los cuales las asociaciones de universidades públicas están exentas del impuesto de timbre solo si cumplen todos los requisitos legales para ser consideradas como entes universitarios autónomos.

Los apartes demandados son los que a continuación se subrayan:

“En este orden de ideas, se colige de derecho que solo se consideran excluidos del impuesto de timbre los entes universitarios autónomos en los términos definidos por el legislador mediante Ley 30 de 1992 y solo en la medida en que una persona jurídica sin ánimo de lucro de naturaleza especial creada por el acuerdo de un grupo de universidades públicas cumpla con la totalidad de requisitos previstos por el legislador para ser considerada como un ente universitario autónomo, estará exenta del impuesto de timbre.”

En los términos anteriores términos (sic) se ratifica la doctrina contenida en el Oficio 101019 del 10 de octubre de 2008.

Como consecuencia de la nulidad de los apartes acusados, el oficio demandado quedaría de la siguiente manera:

“En este orden de ideas, se colige de derecho que solo se consideran excluidos del impuesto de timbre los entes universitarios autónomos en los términos definidos por el legislador mediante Ley 30 de 1992 y la persona jurídica sin ánimo de lucro de naturaleza especial creada por el acuerdo de un grupo de universidades públicas.”

A juicio del demandante, los apartes demandados desconocen los artículos 532 y 533 del Estatuto Tributario, dado que las asociaciones de universidades oficiales son entidades públicas, y, por lo mismo, están exentas del tributo. Además, gozan del beneficio tributario porque se encuentran sujetas al mismo régimen de las universidades públicas que las integran.

Sobre el particular, la Sala precisa lo siguiente:

## 1. Los entes universitarios autónomos y las asociaciones de universidades públicas

El artículo 69 de la Constitución Política de 1991 consagra la autonomía universitaria y prevé que corresponde al legislador establecer un régimen especial para las **universidades del Estado**.

A su vez, el artículo 113 *ibídem* señala que son Ramas del Poder Público la legislativa, la ejecutiva y la judicial y que existen otros **órganos autónomos e independientes** para el cumplimiento de las demás funciones del Estado.

Por su parte, el artículo 39 de la Ley 489 de 1998<sup>4</sup> dispone que la Administración Pública se integra por los organismos que conforman la Rama Ejecutiva del Poder Público y por todos 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. Y, el artículo 40 *ibídem* señala que existen organismos **y entidades estatales** sujetos al régimen especial que fijen las leyes correspondientes, entre los cuales se encuentran **los entes universitarios autónomos**<sup>5</sup>.

El **régimen especial** de las universidades del Estado y de otras instituciones de educación superior está previsto en el Título III de la Ley 30 de 1992. El artículo 57 de la Ley 30 de 1992, que hace parte del Capítulo I del Título III de dicha Ley, prevé:

**“Artículo 57. Naturaleza Jurídica.** Las universidades estatales u oficiales deben organizarse como entes universitarios autónomos, con régimen especial y vinculados al Ministerio de Educación Nacional en lo que se 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,

<sup>4</sup> “Por la cual se dictan normas sobre la organización y funcionamiento de las entidades del orden nacional, se expiden las disposiciones, principios y reglas generales para el ejercicio de las atribuciones previstas en los numerales 15 y 16 del artículo 189 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones”

<sup>5</sup> El artículo 40 de la Ley 489 de 1998 prevé:

**“ARTICULO 40. ENTIDADES Y ORGANISMOS ESTATALES SUJETOS A REGIMEN ESPECIAL.** El Banco de la República, los entes universitarios autónomos, las corporaciones autónomas regionales, la Comisión Nacional de Televisión y los demás organismos y entidades con régimen especial otorgado por la Constitución Política se sujetan a las disposiciones que para ellos establezcan las respectivas leyes” (Resalta la Sala)

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 u 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 de contratación y control fiscal, de acuerdo con la presente ley. (Subraya la Sala)

Así pues, las **universidades públicas u oficiales** son **entidades públicas o estatales con personería jurídica**, que deben organizarse como entes universitarios autónomos con régimen especial y que, entre otras características, gozan de autonomía académica, administrativa y financiera.

Por su parte, las **asociaciones de universidades públicas** son también **personas jurídicas**. Su existencia deriva del artículo 95 de la Ley 489 de 1998, que preceptúa lo siguiente:

**“ARTICULO 95. ASOCIACIÓN ENTRE ENTIDADES PÚBLICAS.** Las entidades públicas podrán asociarse con el fin de cooperar en el cumplimiento de funciones administrativas o de prestar conjuntamente servicios que se hallen a su cargo, mediante la celebración de convenios interadministrativos o la conformación de personas jurídicas sin ánimo de lucro.

Las personas jurídicas sin ánimo de lucro que se conformen por la asociación exclusiva de entidades públicas, se sujetan a las disposiciones previstas en el Código Civil y en las normas para las entidades de este género. Sus Juntas o Consejos Directivos estarán integrados en la forma que prevean los correspondientes estatutos internos, los cuales proveerán igualmente sobre la designación de su representante legal. “

En sentencia C-671 de 1999, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad del inciso segundo de la norma transcrita en el entendido de que *"las personas jurídicas sin ánimo de lucro que se conformen por la asociación exclusiva de entidades públicas, se sujetan a las disposiciones previstas en el Código Civil y en las normas para las entidades de este género"*, sin perjuicio de que, **en todo caso el ejercicio de las prerrogativas y potestades públicas**, los regímenes de los actos unilaterales, de la contratación, los controles y la responsabilidad **serán los propios de las entidades estatales según lo dispuesto en las leyes especiales sobre dichas materias**". (Resalta la Sala).

Para declarar la exequibilidad condicionada de la norma en mención, la Corte Constitucional precisó lo siguiente:

“4.2. En cuanto al inciso segundo del artículo 95 de la citada Ley 489 de 1998, observa la Corte que en él se dispone que las personas jurídicas sin ánimo de

lucro que se conformen por la asociación exclusiva de entidades públicas, "se sujetan a las disposiciones previstas en el Código Civil y en las normas para las entidades de este género".

De conformidad con el artículo 210 de la Carta se autoriza la creación de entidades descentralizadas por servicios del orden nacional, en virtud de una ley o por expresa autorización de ésta y, en todo caso, con acatamiento a "los principios que orientan la actividad administrativa". Ello significa que las entidades descentralizadas indirectas, con personalidad jurídica, que puedan surgir por virtud de convenios de asociación celebrados con exclusividad, entre dos o más entidades públicas deben sujetarse a la voluntad original del legislador que, en ejercicio de la potestad conformadora de la organización -artículo 150, numeral 7 de la Constitución Política-, haya definido los objetivos generales y la estructura orgánica de cada una de las entidades públicas participantes, y los respectivos regímenes de actos, contratación, controles y responsabilidad.

En consecuencia, la disposición en estudio sólo podrá considerarse ajustada a las normas superiores **cuando la asociación surgida se sujete al mismo régimen que, en consonancia con la naturaleza de las entidades participantes y el régimen propio de función administrativa o de servicio público a su cargo, hubiere señalado la ley de creación o autorización de éstas.**

Además, en todo caso, el **ejercicio de las prerrogativas y potestades públicas**, los regímenes de los actos unilaterales, de la contratación, los controles y la responsabilidad serán las (sic) propios de **las entidades estatales** según lo dispuesto en las leyes especiales sobre dichas materias.

Así las cosas la disposición acusada será declarada exequible bajo la consideración de que las características de persona jurídica sin ánimo de lucro y la sujeción al derecho civil se entienden **sin perjuicio de los principios y reglas especiales propios de la función administrativa establecidos en el artículo 209 de la Constitución**, que para el derecho civil y normas complementarias no resultan de aplicación estricta e imperativa." (Resalta la Sala)

En el mismo orden de ideas, en sentencia C-385 de 2003, la Corte Constitucional concluyó que el ejercicio de **la función pública a cargo de una asociación de entidades públicas**<sup>6</sup>, se encuentra sometido a las **normas propias del derecho público**, como se precisó en el fallo C-671 de 1999, pues en tales casos "*el ejercicio de las prerrogativas y potestades públicas, los regímenes de los actos unilaterales, de la contratación, los controles y la responsabilidad serán los propios de las entidades estatales según lo dispuesto en las leyes especiales sobre dichas materias.*"

Así, de acuerdo con el artículo 95 de la Ley 489 de 1998 y la jurisprudencia que fijó su alcance, **las asociaciones de entidades públicas** son personas jurídicas sin ánimo de lucro que se crean para colaborar en el cumplimiento de funciones administrativas o prestar servicios que se hallen a cargo de las entidades públicas.

---

<sup>6</sup> Que en el caso en estudio era la Federación Colombiana de Municipios (artículo 10 de la Ley 769 de 2002).

Tales asociaciones de entidades públicas son también **entidades públicas** que aun cuando se sujetan al Código Civil en cuanto a su naturaleza de personas jurídicas sin ánimo de lucro, se rigen, a su vez, por las normas de derecho público en lo que tiene que ver con **la función pública o servicio público que presten**.

Lo anterior se justifica porque, como lo precisó la Corte Constitucional en la sentencia C-671 de 1999, la asociación de entidades públicas debe sujetarse al mismo régimen que previó la ley de creación o autorización de dichas entidades, **en armonía con la naturaleza de las entidades públicas que la conforman** y con el régimen propio de la función administrativa o del servicio público a cargo de tales asociaciones.

Además, como también lo precisó la Corte en la referida providencia, en todo caso, en lo que tiene que ver con el ejercicio de las **prerrogativas y potestades públicas**, los regímenes de los actos unilaterales, la contratación, los controles y la responsabilidad, **las asociaciones de entidades públicas** se rigen por las leyes especiales que sobre dichas materias resultan aplicables para las **entidades estatales**.

En el caso de las **asociaciones de universidades públicas**, que son entidades públicas conformadas por universidades estatales, el régimen para la función administrativa que ejerzan o la prestación del servicio al que se dediquen, al igual que para los aspectos concretos a que se hace referencia en el párrafo inmediatamente anterior, entre otros, **las prerrogativas o potestades públicas**, es el especial a que deben sujetarse las universidades públicas, según las normas que rigen tales entes públicos.

Lo anterior significa, entre otras cosas, que las asociaciones de universidades públicas gozan de las mismas prerrogativas de las universidades públicas que las conforman. Las prerrogativas o privilegios públicos significan la existencia de un trato que beneficia al Estado cuando éste actúa en determinados ámbitos y constituyen una manifestación de poder público que, por esta razón, debe someterse íntegramente a la Constitución<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> Corte Constitucional, sentencia C-539 de 1999

En general, *“la legitimidad de un privilegio público depende de que éste pueda ser adscrito al cumplimiento o la satisfacción de alguna de las finalidades que la Carta Política le ha confiado al Estado. Adicionalmente, la específica configuración - usualmente legal - que adopte la prerrogativa pública de que se trate debe adecuarse a los postulados del principio constitucional de proporcionalidad (C.P., artículo 5°), según el cual ésta deba ser útil y necesaria respecto de la finalidad que persigue y no comprometa bienes constitucionales más importantes que los que busca promocionar o proteger”*<sup>8</sup>.

Una de las manifestaciones de las prerrogativas públicas son los beneficios que la ley tributaria concede a las entidades públicas, entre las cuales están las universidades públicas. Así, de acuerdo con el condicionamiento de la exequibilidad del artículo 95 de la Ley 489 de 1998<sup>9</sup>, cuando el legislador concede una exención tributaria a las universidades públicas, dicha prerrogativa pública es aplicable también a las asociaciones de universidades públicas.

## **2. La exención del impuesto de timbre para universidades públicas**

Conforme con el artículo 519 del Estatuto Tributario, el impuesto de timbre se causa 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 y se ejecuten dentro del territorio nacional, 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 6000 UVT, en los cuales intervenga como otorgante, aceptante o suscriptor una entidad pública, una persona jurídica o asimilada o una persona natural comerciante que en el año

---

<sup>8</sup> *Ibidem*. En la referida sentencia, la Corte declaró inexecutable “la exención” que tenían la Nación y las entidades territoriales de ser condenadas en agencias en derecho (art 392 del C.P.C). Lo anterior, porque dicho privilegio no resulta útil, necesario ni proporcionado para la finalidad de proteger los recursos del Estado, pues, existen medidas para proteger los recursos públicos, como el llamamiento en garantía del servidor público que ocasionó la condena a la entidad pública. Además, porque viola el principio de igualdad y desconoce que el pago de dichas agencias *“está destinado a restablecer la equidad perdida por causa del Estado y no constituye una dádiva o un privilegio a favor de quien tuvo que acudir a un proceso para defender sus derechos o intereses.”* No obstante, al referirse al beneficio de dichas entidades de reembolsar el pago el impuesto de timbre, a que se refería el artículo 392 del C.P.C, la Corte declaró executable “la exención”, porque *“una condena en reembolso de impuestos de timbre en contra de la Nación y las entidades territoriales es imposible, en la medida en que el Estado no puede ser condenado a reembolsar aquello que se encuentra exceptuado de pagar”* en virtud los artículos 532 y 533 del E.T. Y, al pronunciarse sobre la improcedencia de conformar la integración normativa con los artículos 532 y 533 del E.T, por cuanto no son normas de dudosa constitucionalidad, la Corte precisó que aunque no está afirmando que dichos preceptos son constitucionales, es evidente que no son abiertamente inconstitucionales, entre otras razones, porque en materia tributaria *“el legislador tiene un amplio marco de configuración política”* y porque, en últimas, la Constitución no prohíbe al legislador la consagración de exenciones tributarias a favor de las entidades públicas.

<sup>9</sup> Ver sentencias C-671 de 1999 y C\_385 de 2003

inmediatamente anterior tuviere ingresos brutos o patrimonio bruto superior a 30.000 UVT <sup>10</sup>.

Por su parte, el artículo 532 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 162 de la Ley 223 de 1995 dispone que están **exentas del pago** del impuesto de timbre las entidades de derecho público y el artículo 533 ibídem, modificado por el artículo 61 de la Ley 1111 de 2006, señala que para los fines del impuesto de timbre 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 las sociedades de economía mixta.

De acuerdo con la norma en mención, están exentos del pago del impuesto de timbre, entre otras entidades públicas, los entes universitarios autónomos públicos u oficiales.

Antes de la modificación del artículo 533 del Estatuto Tributario por parte del artículo 61 de la Ley 1111 de 2006<sup>11</sup>, los entes universitarios públicos u oficiales también se encontraban exentos del pago del impuesto de timbre, como lo señaló la Sala en sentencia de 16 de diciembre de 2008, exp 16297<sup>12</sup>. En efecto, en dicha oportunidad, la Sala sostuvo lo siguiente:

“[...] se[...] 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 1999) correspondía al artículo 27 de la Ley 2 de 1976, es decir, en esencia de la Constitución Nacional de 1886, 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.

<sup>10</sup> Conforme con el artículo 72 [parágrafo segundo] de la Ley 1111 de 2006, la tarifa general del impuesto de timbre a que se refiere el artículo 519 del Estatuto Tributario (1.5%), disminuyó gradualmente y a partir del año 2010 es del 0%. Ello significa que a partir del 1° de enero de 2010 ya no existe el impuesto de timbre sobre los instrumentos públicos y documentos privados de que trata el artículo 519 ib.

<sup>11</sup> El artículo 533 del Estatuto Tributario, antes de la modificación del artículo 61 de la Ley 1111 de 2006, disponía:

“Para los fines 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 de las sociedades de economía mixta.

<sup>12</sup> En la referida providencia se anuló el Concepto DIAN 054296 de junio 29 de 2006, en el cual se sostuvo que los entes universitarios autónomos no están exentos del pago del impuesto de timbre nacional porque no son entidades descentralizadas del poder ejecutivo.

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 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 [...]**

[...][la intención del legislador en los artículos 532 y 533 del Estatuto Tributario] 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 (sic) al pago del tributo, pues por ese hecho no pierde la condición de organismos o entes que pertenecen al sector público.[...]

[...]

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 (sic) con anterioridad se encontraban inmersas en la norma mencionada como entes de derecho público...”.

Así, **los entes universitarios autónomos públicos u oficiales** siempre han estado exentos del pago del impuesto de timbre y, por ende, gozan de esa prerrogativa tributaria.

Dado que de acuerdo con las precisiones de la sentencia C-671 de 1999, que condicionó la exequibilidad del artículo 95 de la Ley 489 de 1998, las asociaciones de universidades públicas gozan de las mismas prerrogativas de las universidades

públicas que las conforman y que éstas tienen el privilegio de estar exentas del pago del impuesto de timbre (artículo 533 del Estatuto Tributario), las citadas asociaciones también se hallan exentas del pago del mencionado impuesto.

Además, según el criterio finalista que tuvo en cuenta la Sala para concluir que los entes universitarios autónomos públicos siempre han estado exentos del pago del impuesto de timbre, porque son entidades públicas que antes de la Constitución de 1991 eran establecimientos públicos y, con posterioridad, entes públicos de naturaleza especial, ha de concluirse que las asociaciones de universidades públicas, como entidades públicas que son, también se encuentran exentas del impuesto de timbre<sup>13</sup>.

En ese orden de ideas, cuando el acto acusado restringe la exención tributaria solo a las asociaciones de universidades públicas que cumplan todos los requisitos para ser entes universitarios autónomos vulnera el artículo 95 de la Ley 489 de 1998.

Ello, porque, de una parte, según la citada norma, las asociaciones de universidades públicas pueden crearse para **cooperar** en el cumplimiento de **funciones administrativas** encomendadas a los entes universitarios autónomos o **prestar servicios** que también estén a cargo de dichos entes, motivo por el cual no es obligatorio que se creen para cumplir exactamente las mismas funciones que ejercen las universidades públicas. Y, de otra, porque según el condicionamiento para la exequibilidad del artículo 95 de la Ley 489 de 1998, **todas las asociaciones de universidades públicas** gozan de las mismas prerrogativas de las universidades públicas que las conforman.

A su vez, como las asociaciones de universidades públicas, sin condicionamiento alguno, se encuentran exentas del pago del impuesto de timbre en los términos del artículo 533 del Estatuto Tributario, los apartes del acto demandado en cuanto sujetan la exención de dichas entidades al cumplimiento de todos los requisitos de las universidades públicas, vulneran también dicha norma tributaria, en concordancia con el artículo 532 ibídem, dado que las citadas asociaciones son **entidades públicas** con las mismas prerrogativas de los entes universitarios autónomos.

---

<sup>13</sup> Sentencia de 16 de diciembre de 2008, exp 16297

Las razones anteriores son suficientes para anular los apartes acusados del Oficio DIAN 080372 de 1 de octubre de 2009.

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,

### **F A L L A**

**DECLÁRASE** la nulidad de los siguientes apartes subrayados del Oficio Tributario 080372 de 1 de octubre de 2009 expedido por la DIAN:

“En este orden de ideas, se colige de derecho que solo se consideran excluidos del impuesto de timbre los entes universitarios autónomos en los términos definidos por el legislador mediante Ley 30 de 1992 y **solo en la medida en que una** persona jurídica sin ánimo de lucro de naturaleza especial creada por el acuerdo de un grupo de universidades públicas **cumpla con la totalidad de requisitos previstos por el legislador para ser considerada como un ente universitario autónomo, estará exenta del impuesto de timbre.**”

En los términos anteriores términos (sic) se ratifica la doctrina contenida en el Oficio 101019 del 10 de octubre de 2008.

Como consecuencia de la nulidad de los apartes acusados, el oficio demandado quedaría de la siguiente manera:

“En este orden de ideas, se colige de derecho que solo se consideran excluidos del impuesto de timbre los entes universitarios autónomos en los términos definidos por el legislador mediante Ley 30 de 1992 y la persona jurídica sin ánimo de lucro de naturaleza especial creada por el acuerdo de un grupo de universidades públicas.”

Cópiese, notifíquese y cúmplase,

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

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**  
**Presidente**  
**ACLARA VOTO**

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ**

**IMPUESTO DE TIMBRE – Están exentas todas las personas jurídicas sin ánimo de lucro de naturaleza especial. Asociaciones de universidades / PODER DE INTERPRETACION DE LA DEMANDA – Alcance**

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

**ACLARACION DE VOTO**

**Consejero: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS**

**Radicación número: 11001-03-27-000-2010-00041-00(18438)**

**Actor: GUSTAVO HUMBERTO COTE PEÑA**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN**

**Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Con el acostumbrado respeto, aunque comparto la decisión que tomó la sala en la sentencia del 7 de noviembre de 2012, aclaro el voto para precisar, de una parte, que bien pudo la sentencia denegar la nulidad del concepto 080372 de 2009, en el entendido de que todas las personas jurídicas sin ánimo de lucro de naturaleza especial tienen derecho a la exención del impuesto de timbre, en la medida en que las asociaciones de universidades públicas gozan de las mismas prerrogativas de que gozan las universidades públicas que las conforman. O bien pudo declarar la nulidad del concepto 080372 de 2009 y del oficio 101019 de octubre 10 de 2008, pues así el demandante haya omitido demandar el oficio 101019 de octubre 10 de

2008, lo cierto es que, en ejercicio del poder de interpretación de la demanda, habría podido entenderse demandado el oficio.

En esta forma dejo expresadas las razones de mi aclaración de voto.

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

Fecha ut supra