

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Elementos determinantes de los ingresos para que estén gravados con el tributo. Actividades no sujetas al impuesto / CULTURA – Definición. Alcance / CORPORACION NIÑOÑS CANTORES – Sus presentaciones no están gravadas con el impuesto de industria y comercio / ACTIVIDADES CULTURALES – No están gravadas con el impuesto de industria y comercio

De la norma transcrita se colige que los elementos determinantes para establecer si los ingresos de una entidad están gravados con el ICA son el tipo de actividad que desarrolla y el lugar donde esta se realiza, de tal forma que los ingresos provenientes de actividades comerciales, industriales o de servicios, realizados en el territorio del Distrito Capital, estarán sujetos a este impuesto. Para dar alcance al citado concepto, en las pruebas obra certificación de la Academia Colombiana de la Lengua en la que se afirma que cultura “es el conjunto de modos de vida y costumbres, conocimientos y grado de desarrollo artístico, científico, industrial de una época o grupo social De acuerdo con las normas citadas y las pruebas que obran en el expediente, se tiene que las actividades realizadas por la Corporación, consistentes en funciones de teatro musical que se ofrecen al público y por las cuales percibe ingresos por concepto de entradas, son actividades culturales que no están sujetas al ICA. En razón a lo anterior, se confirmará la sentencia de primer grado en cuanto anuló los actos demandados con los que la Secretaría Distrital de Hacienda pretendió gravar los ingresos percibidos por la demandante, originados en las actividades culturales antes mencionadas, pues por tener tal calidad están exentas del impuesto de industria y comercio.

FUENTE FORMAL: DECRETO 352 DE 2002 - ARTICULO 32 / LEY 397 DE 1997

EDUCACION PUBLICA – Están exenta del impuesto de industria y comercio / EDUCACION PRIVADA – No está exenta del impuesto de industria y comercio / CORPORACION DE NIÑOS CANTORES – Los ingresos que perciben por los cursos de danza y música no están exentos de ICA / EDUCACION INFORMAL PRESTADA POR UNA ENTIDAD DE CARÁCTER PRIVADO – Es la que desarrolla la Corporación de niños cantores y está gravada con ica

En lo que tiene que ver con los ingresos percibidos por la demandante por concepto de actividades de tipo educativo, la Sala reitera que el artículo 39 [c] del Decreto 352 de 2002 establece taxativamente que no estarán sujetas a ICA, entre otras, la educación pública. De esta manera y, siguiendo la interpretación restrictiva que impera en materia de exenciones y beneficios tributarios, no es procedente extender dicho beneficio a actividades educativas de carácter privado. Se aprecia que la Corporación presta el servicio de educación a través de distintos cursos de música y danza, por el cual, los estudiantes pagan una pensión, por lo tanto, estos servicios educativos no tienen tratamiento exceptivo, frente al Impuesto de Industria y Comercio. En vista de lo anterior, es claro que las clases que imparte la Corporación, constituyen un servicio educativo de tipo informal prestado por una entidad de carácter privado, que no está exento del Impuesto de Industria y Comercio, pues de acuerdo con el artículo 39 del Decreto 352, sólo la “educación pública”, goza de exclusión del ICA. Adicionalmente, de acuerdo con el parágrafo primero del artículo 39, cuando las entidades a que se refiere el literal c), desarrollen actividades industriales o comerciales serán sujetos del impuesto de industria y comercio, en lo relativo a tales actividades. Por lo anterior, la Sala concluye que la Corporación Niños Cantores, para efectos del Impuesto de Industria y Comercio no ejerce actividades de educación pública y, por lo tanto, no goza de la exclusión de dicho impuesto sobre los ingresos obtenidos en desarrollo

de esta actividad y, por ende, todos los ingresos percibidos en relación con esta, durante los periodos objeto de este proceso, se encuentran gravados con ICA.

FUENTE FORMAL: DECRETO 352 DE 2002 - ARTÍCULO 39 LITERAL C

CONTRATO DE PATROCINIO – Es una actividad de servicio y esta gravada con el impuesto de industria y comercio

Al analizar estos contratos a la luz de la normativa vigente en materia de ICA, la Sala concluye que contienen todos los elementos característicos de una actividad de servicios, pues, su objeto corresponde a una tarea o labor ejecutada por una persona jurídica; no existe relación laboral con quien la contrata; genera una contraprestación en dinero y se concreta en una obligación de hacer, que en este caso corresponde a la difusión y promoción del buen nombre y la imagen corporativa de la entidad contratante. Por consiguiente, los ingresos percibidos por la Corporación por concepto de contratos de patrocinio no están excluidos del ICA, pues provienen de una actividad de servicio, que si bien es cierto está relacionada con el objeto social de la entidad y que se acomete con el fin de coadyuvar al cumplimiento de este, no hace parte de las actividades excluidas que la Corporación desarrolla y, en consecuencia, están gravadas con el impuesto.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., veintitrés (23) de febrero de dos mil doce (2012)

Radicación número: 25000-23-27-000-2008-00178-01(17911)

Actor: CORPORACION NIÑOS CANTORES

Demandado: – SECRETARIA DE HACIENDA – DIRECCION DISTRITAL DE IMPUESTOS

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por las partes, contra la sentencia del 29 de julio de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante la cual se resolvió:

***“PRIMERO.** Declárese la nulidad parcial de los siguientes actos administrativos:*

- La Resolución No. 4061DDI012905 del 15 de marzo de 2007, proferida por la Dirección Distrital de Impuestos, por la cual se profiere resolución sanción al contribuyente corporación niños cantores, NIT 860.524.591, por no presentar las declaraciones del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros,

correspondientes a los periodos 1 a 6 de los años gravables 2002, 2003, 2004 y 2005, en lo relativo al monto de la sanción impuesta el cual se debió liquidar sobre los ingresos gravables con el tributo derivados de la actividad de educación.

- La Resolución No. D.D.I. 7906 del 28 de febrero de 2008, proferida por la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración y se confirmó la Resolución sanción No. 4061DDI012905 del 15 de marzo de 2007.

SEGUNDO. *A título de restablecimiento del derecho, se declara que la CORPORACIÓN NIÑOS CANTORES no es sujeto pasivo del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, respecto de las actividades culturales que llevó a cabo durante los periodos 2002 a 2004.*

TERCERO. *La CORPORACIÓN NIÑOS CANTORES es sujeto pasivo del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, respecto a la actividad de educación privada que desarrolla en el campo de las artes vocales infantiles, y por lo tanto al no haber presentado declaración del tributo por los bimestres 1 a 6 de los años 2002 a 2005 debe al Distrito Capital sanción por no declarar en los montos establecidos en la parte motiva de esta providencia.*

[...]"

ANTECEDENTES

El 30 de septiembre de 2006, la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá D.C. expidió el Emplazamiento para Declarar No. 2006EE249381 para que la Corporación Niños Cantores presentara las declaraciones del Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros – ICA, correspondientes a los periodos gravables 5 y 6 de 2001 y 1 al 6 de los años 2002 a 2005.

La demandante dio respuesta al emplazamiento y manifestó que la Corporación no era sujeto pasivo del ICA dado que en cumplimiento de su objeto social desarrollaba actividades de tipo cultural, no sujetas al ICA de conformidad con lo establecido en el literal c) del artículo 39 del Decreto 352 de 2002.

El 15 de marzo de 2007 la Secretaría de Hacienda Distrital profirió la Resolución No. 4061DDI012905, por medio de la que sancionó a la demandante “[...] *por no declarar el Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros correspondientes a los periodos 1 al 6 de los años gravables 2002, 2003, 2004 y 2005*”.

El 18 de mayo de 2007 la demandante interpuso recurso de reconsideración contra la resolución sanción, la que fue confirmada por medio de la Resolución DDI 7906 del 28 de febrero de 2008.

El 5 de septiembre de 2007, la Secretaría Distrital de Hacienda profirió la Resolución No. 00863DDI067642 por medio de la que practicó liquidación de aforo a la demandante, por los periodos 4, 5 y 6 del año 2002 y los seis bimestres de los años 2003 a 2005.

El 3 de diciembre de 2007 la demandante interpuso recurso de reconsideración contra la anterior decisión, recurso que, a la fecha de interposición de la demanda¹, no había sido resuelto.

LA DEMANDA

La Corporación Niños Cantores, en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, solicitó que se declarara la nulidad de la resolución por medio de la que se le impuso sanción por no presentar las declaraciones del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros – ICA, de los años gravables 2002 a 2005 y, de la resolución mediante la que se decidió el recurso de reconsideración interpuesto contra esta. A título de restablecimiento del derecho solicitó que se declarara que la Corporación no es sujeto pasivo del ICA.

La demandante citó como normas violadas los artículos 95 [9] y 363 de la Constitución Política; 35 y 59 del Código Contencioso Administrativo; 39 [c] del Decreto 352 de 2002 y 1º de la Ley 397 de 1997.

A continuación se resumen los argumentos en los que fundamentó el concepto de violación:

La Corporación indicó que las actividades que desarrolla tienen el carácter de culturales y, por lo tanto no están sujetas al ICA según lo establece el artículo 39 [c] del Decreto 352 de 2002.

¹ 28 de julio de 2008. Folio 2 del cuaderno principal.

Como sustento de dicha afirmación, señaló que la cultura es “[...] *todo un conjunto de manifestaciones de las formas de la vida y expresiones de una sociedad determinada, que pueden ser artísticas, científicas o industriales y que, en todo caso, se caracterizan por concretar los valores y creencias de una sociedad, que se refieren concretamente al teatro, como una de las primerísimas expresiones del arte en el mundo, el cual desde sus inicios ha sido el medio de transmisión de la cultura en los diferentes pueblos*”².

Al respecto, dijo que la Secretaría de Hacienda confundió los conceptos de *cultura* y *folclore*, lo que la llevó, de forma equivocada, a inaplicar la norma citada, según la cual las actividades culturales no están sujetas al ICA.

Lo anterior en razón a que en los actos administrativos demandados, la Secretaría de Hacienda definió las actividades culturales como “... *aquellas actividades artísticas en cualquiera de sus dimensiones, tales como el conjunto de bienes inmateriales y materiales, muebles e inmuebles, que poseen un especial interés histórico, artístico, estético, plástico, arquitectónico, urbano, arqueológico, ambiental, ecológico, lingüístico, sonoro, musical, audiovisual, fílmico, científico, testimonial, documental, literario, bibliográfico, museológico, antropológico y las manifestaciones, los productos y las representaciones de la cultura popular, ya que representan la idiosincrasia de un pueblo*”.

Agregó, que las actividades docentes y de exhibición que lleva a cabo la Corporación hacen parte de las relaciones y actividades sociales que se tejen con base en una tradición cultural común, cuya permanencia solo es posible si se transmite a través del aprendizaje y la exposición de la misma.

Así, los cursos de coro, baile y expresión corporal a los que se hizo referencia en los actos administrativos demandados, son mecanismos de expresión que pretenden mantener la tradición cultural por medio de actividades encaminadas a transmitir las expresiones artísticas cuyo método es la enseñanza, entrenamiento y constante aprendizaje.

En cuanto a la **naturaleza jurídica de la Corporación**, manifestó que el hecho de que las actividades que esta desarrolla tengan o no ánimo de lucro es indiferente, pues lo que grava el ICA son los ingresos netos recibidos por el contribuyente.

Sin embargo, aclaró que contrario a lo que afirmó la Secretaría de Hacienda, la Corporación es una entidad sin ánimo de lucro pues los recursos que obtiene como retribución de los cursos de coro, canto y actuación guardan plena relación con su objeto social y se dirigen a subvencionar las actividades culturales que se exponen al público en la modalidad de teatro musical.

Agregó que la capacidad de la Corporación está definida por los estatutos de la misma que fueron aprobados por sus miembros y que realiza todos los actos necesarios que le permitan cumplir con el objeto para el cual fue creada; por lo tanto, puede realizar actos de comercio siempre que con ello alcance el beneficio propuesto y no se encuentre expresamente prohibido por la ley.

Por lo tanto, afirmó que no tiene ninguna incidencia el hecho de que la Corporación reciba aportes o pagos de los niños como contraprestación de la labor docente desplegada, pues esos recursos se usan para el montaje de las respectivas obras.

² Folios 10 y 11 del c.p.a.

Además, consideró que la no sujeción al tributo no se ve afectada por la naturaleza de los negocios jurídicos celebrados por la Corporación, pues el elemento determinante para ello es que las actividades que esta desarrolla son culturales.

Reiteró que la Corporación organiza y presenta al público espectáculos musicales en los que participan los niños que han sido formados allí mismo, en desarrollo de su objeto social que es *“el fomento de la actividad coral infantil a nivel nacional e internacional”*.

De esta forma, el objeto social se compone de dos actividades principales: el montaje y presentación de obras de teatro musical, por un lado, y la formación de los niños actores que participan en dichos montajes, por el otro.

A partir de lo anterior, consideró que la actividad de formación de niños cantores es una actividad cultural, pues la docencia es una de las principales formas mediante las que la corporación expresa o transmite la manifestación artística que cultiva y, además, es el medio necesario para formar en los niños el conocimiento lírico y artístico indispensable para desarrollar los musicales que se ponen en escena.

Señaló que la Administración Distrital **inaplicó la normativa** que prevé que estas actividades no están sujetas al ICA, estipulación que está contenida en el artículo 39 [c] del Decreto 352 de 2002 y tiene la finalidad de estimular ciertas actividades de relevancia para el tejido social, por lo tanto, al determinar que las actividades de la Corporación están sujetas al ICA se desconocieron los fines previstos en el ordenamiento jurídico.

Indicó que el Ministerio de Educación Nacional emitió, a solicitud de la Corporación, el Concepto de 20 de febrero de 2007 en el que se lee:

“Teniendo en cuenta lo manifestado en su solicitud, se considera que las obras de teatro musical que desarrollan cumplen una auténtica labor musical”

Asimismo, manifestó que el Ministerio de Cultura, por medio de las Resoluciones 286 de 2004; 376 y 782 de 2005 y 289 de 2006, indicó que las obras llevadas a cabo por la Corporación son consideradas como actividades culturales.

En consecuencia, la Secretaría Distrital de Hacienda no solo desconoció el ordenamiento jurídico, sino la posición que han mantenido otras autoridades administrativas del orden nacional, vulnerando el carácter unitario del Estado Colombiano.

Agregó que **se vulneró el principio de justicia** pues con los actos administrativos demandados se generó un impacto negativo en las políticas que buscan incentivar y fomentar las actividades artísticas y culturales protegidas por el Estado e hizo nugatorio el derecho que por virtud de la ley se concedió a quienes se encuentran en las hipótesis previstas en el artículo 39 del Decreto 352 de 2002.

Sostuvo que los actos administrativos demandados **adolecen de falsa motivación y desconocimiento del derecho de audiencia y defensa**, toda vez que, al proferirlos, la Administración pasó por alto los argumentos que esgrimió la demandante en cada uno de los recursos que interpuso. Lo anterior constituye, no

solo falta de motivación de los actos demandados sino vulneración del debido proceso administrativo.

Como fundamento de lo anterior, indicó que la Administración usó los mismos argumentos en las consideraciones de todos los actos administrativos, sin analizar o tener en cuenta los argumentos esgrimidos por la demandante en las distintas etapas del proceso, con lo cual le quitó a la demandante la posibilidad de desvirtuar las consideraciones plasmadas en la decisión inicial de la Administración Distrital.

Además, la Secretaría de Hacienda no tuvo en cuenta los conceptos del Ministerio de Educación Nacional en relación con las actividades de la demandante, documentos que fueron aportados oportunamente, como pruebas, por la misma.

Con esa actuación, la Secretaría desconoció el derecho de defensa y audiencia establecido para garantizar que los argumentos de los administrados sean escuchados en sede administrativa e implica que la presentación de las pruebas no se puede convertir en simple formalidad sino que la Administración debe proceder a revisarlas y apreciarlas en conjunto, para que con base en el análisis correspondiente se adopte la decisión a la que haya lugar.

Finalmente, aseguró que la Secretaría de Hacienda impuso un requisito adicional no previsto en la ley, pues estableció que para estar dentro de las actividades no sujetas al ICA a la que se refiere el artículo 39 [c] del Decreto 352 de 2002 no bastaba con que se tratara de actividades culturales, sino que, además, estas debían representar la cultura popular y la idiosincrasia del pueblo.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La Secretaría Distrital de Hacienda³ manifestó que no es de recibo la afirmación de la demandante, según la cual la Administración desconoció los fines del Estado y del ordenamiento jurídico y vulneró el debido proceso de la demandante, pues al proferir los actos administrativos demandados estudió los argumentos y pruebas presentados por esta y cumplió con las ritualidades propias del proceso que se estudia. Por esta razón consideró que no es dable afirmar que se actuó al margen de la legalidad, solo por el hecho de que la demandante no comparta los argumentos que sirvieron de fundamento a la Administración para proferir los actos mencionados.

Asimismo, señaló que se respetaron los principios de justicia y equidad y que el desconocimiento de la demandante con respecto a sus obligaciones tributarias no es óbice para que cumpla con el deber de coadyuvar a las cargas públicas del Distrito Capital, en los términos establecidos por la ley.

Hizo un resumen de la normativa que regula la materia e indicó que la demandante realiza actividades de docencia y exhibición de obras de teatro que no están destinadas a representar la cultura popular y la idiosincrasia de un pueblo; por lo tanto, no están exentas del ICA.

Además, indicó que para obtener recursos, la demandante también celebra contratos de patrocinio con empresas privadas, que por algunas condiciones se asimilan a un contrato de publicidad. Para ilustrar este punto cita el objeto de un contrato celebrado entre la demandante y la empresa Cruz Blanca, así:

“OBJETO DEL CONTRATO. EL PATROCINADO se compromete a difundir y promover publicitariamente el buen nombre de CRUZ BLANCA ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD S.A. a cambio de una contribución económica para la presentación de la temporada de la obra musical de teatro denominada “MAGO DE OZ”.

[...] SÉPTIMA. OBLIGACIONES DE CORPORACIÓN NIÑOS CANTORES: CORPORACIÓN NIÑOS CANTORES se obliga para con CRUZ BLANCA:

- a) Presentar la temporada de EL MAGO DE OZ en las fechas y lugar estipuladas en el presente contrato*
- b) Cumplir con el siguiente paquete publicitario:
25% de descuento en la boletería para los afiliados a CRUZ BLANCA durante la temporada”.*

A partir de lo anterior, concluyó que aunque el objeto social de la demandante establece que el mismo consiste en el fomento de la actividad coral infantil a nivel nacional e internacional, también realiza algunas actividades que según el artículo 20 del Código de Comercio se consideran mercantiles y, por lo tanto, son susceptibles de ser gravadas con el ICA.

Consideró que ese es el caso de los ingresos que la demandante percibe por contratos de publicidad o por actividades de docencia, que no están exentas del ICA. Así lo establece el artículo 39 del Decreto 352 de 2002, según el cual: *“Cuando las entidades a que se refiere el literal c) de este artículo, realicen actividades industriales o comerciales, serán sujetos del impuesto de industria y comercio respecto de tales actividades.*

³ Folio 165 c.p.

Indicó que los artículos 34 y 35 del Decreto 352 de 2002 definen las actividades comercial y de servicios, así:

“Artículo 34. Actividad comercial.

Es actividad comercial, la destinada al expendio, compraventa o distribución de bienes y mercancías tanto al por mayor como al por menor y los demás actividades definidas como tales por el Código de Comercio, siempre y cuando no estén consideradas por la ley como actividades industriales o de servicios.

Artículo 35. Actividad de servicio.

Es actividad de servicio, toda tarea, labor o trabajo ejecutado por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien lo contrata, que genere una contraprestación en dinero o en especie y que se concrete en la obligación de hacer, sin importar que en ella predomine el factor material o intelectual”.

Concluyó que, de acuerdo a la normativa antes citada y estando demostrado que la Corporación Niños Cantores obtuvo ingresos por la realización de actividades comerciales, tiene la calidad de sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, de conformidad con lo previsto en el párrafo primero del artículo 39 del Decreto 352 de 2002.

LA SENTENCIA APELADA

La Subsección “A” de la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca,⁴ en fallo de 29 de julio de 2009, accedió parcialmente a las pretensiones de la demandante.

Hizo un recuento de las visitas realizadas, los actos administrativos proferidos por la Secretaría Distrital de Hacienda, la normativa que regula la materia y de algunas sentencias del Consejo de Estado relativas al tema.

Analizó el conjunto de pruebas que obran en el expediente, entre las que se encuentran testimonios; contratos de patrocinio; certificación del Revisor Fiscal sobre el origen de los ingresos de la demandante en los periodos gravables objeto de este proceso; resoluciones por medio de las que el Ministerio de Cultura estableció que los espectáculos presentados por la demandante no están gravados con el impuesto por ser de carácter cultural y certificado de la Academia Colombiana de la Lengua en el que se define el concepto de “cultura”.

De acuerdo con ese análisis, el Tribunal encontró que la Corporación demandante realiza actividades culturales que consisten en la realización de presentaciones de obras musicales, actividad que no está sujeta al ICA, de tal forma que los ingresos que reciba por boletería o por contratos de patrocinio no deben estar gravados con dicho impuesto.

Aclaró que no son de recibo los argumentos de la entidad demandada que sostienen que la Corporación tiene ánimo de lucro, hecho que consideró no estaba debidamente acreditado.

⁴ Folio 248 c.p.

Agregó que desconocer la labor cultural de la Corporación es restringir el término “cultura”, únicamente a los valores culturales autóctonos de los colombianos y, desconocer el concepto que de esta tiene la Academia de la Lengua y todas las expresiones culturales a las que se refiere el artículo 18 de la ley 397 de 1997.

Por esta razón, consideró que la entidad demandada hizo una indebida aplicación de la norma al querer encuadrar las actividades desarrolladas por la demandante dentro de las actividades industriales y comerciales señaladas en el parágrafo segundo del artículo 39 del Decreto 352 de 2002.

De otra parte, el Tribunal advirtió que la demandante también realiza una labor de educación privada que consiste en la preparación de niños en las artes del canto y la actuación con el fin de que representen las obras musicales. Así, entendió que esa actividad se constituye en educativa, sobre todo si se tiene en cuenta que la Corporación cobra por ese concepto matrículas, inscripciones, pensiones y cursos de vacaciones.

Concluyó que según la normativa que rige el ICA, únicamente la educación pública es considerada como no sujeta al impuesto de industria y comercio. Afirmó que en la jurisprudencia se ha entendido que la educación privada no cabe dentro de la definición legal de los no sujetos al mencionado impuesto; por lo tanto, los ingresos percibidos por la Corporación como contraprestación de su actividad de educación privada en el campo de las artes vocales y afines dirigida a niños y jóvenes está gravada con el ICA.

Finalmente, el Tribunal estableció el monto de la sanción teniendo en cuenta los ingresos percibidos en cada uno de los bimestres 1 al 6 de los años 2002 a 2005, por los conceptos de afiliaciones, cursos de vacaciones, matrículas y pensiones, los cuales fueron certificados por el revisor fiscal.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** interpuso recurso de apelación contra el fallo de primera instancia⁵, para lo cual esgrimió los siguientes argumentos:

Para impulsar el objeto social de la Corporación que consiste en el “fomento de la actividad coral infantil a nivel nacional e internacional”, no basta con el montaje y presentación de funciones de teatro, sino que es necesario promover escenarios propicios para lograr dicho fin, lo que solo es posible a través de la educación artística y cultural.

Citó dos conceptos de educación artística y cultural, uno de la UNESCO y, otro de la doctora Margarita Garrido Otoya, exdirectora de Colciencias, en los que se sostiene que la educación artística hace parte de la cultura y, que por tal debe entenderse la transmisión de expresiones culturales.

Indicó que de acuerdo con esos conceptos, se debe entender que la Corporación no es un establecimiento de educación privado sino una entidad que propende por la instrucción cultural con miras a la preparación de eventos que son auténticas actividades culturales. Tanto así, que como consecuencia de esa instrucción previa los actores montan los espectáculos que son presentados al público, sin que por ello reciban algún reconocimiento académico.

⁵ Folio 296 c.p.

Agregó que los ingresos que pretenden gravarse con el ICA provienen de los programas de canto, teatro y, en general, expresiones culturales que tienen como único fin el montaje de musicales y demás presentaciones en las que participan los niños que asisten a la Corporación.

De acuerdo con lo anterior, afirmó que todas las actividades desarrolladas por la Corporación, esto es, tanto los musicales y obras de teatro como los cursos musicales impartidos a los niños, son actividades culturales y, en consecuencia, no están sujetas al ICA de acuerdo con lo establecido en el artículo 39 [c] del Decreto 352 de 2002.

En cuanto a la contabilidad y el certificado del Revisor Fiscal, adujo que aunque en la contabilidad se usan ciertas denominaciones con el fin de cumplir con lo establecido en el Decreto 2649 de 1993, ello no significa que esas denominaciones revelen la naturaleza jurídica del monto que se incluye en esa cuenta o subcuenta.

Manifestó que los ingresos de la Corporación no pueden ser objeto de un gravamen solo por el hecho de estar incluidos en una cierta cuenta contable, pues primero es necesario establecer si dichos ingresos encuadran o no dentro de la definición de hecho gravado del tributo en los términos de la normativa tributaria vigente.

Señaló que los ingresos, que para efectos de orden contable se denominaron ingresos por matrículas, pensiones o cursos de vacaciones, son percibidos por la Corporación debido a la inevitable necesidad de mantener su existencia y permitir el cumplimiento de las actividades que forman parte del objeto social, que es netamente de contenido cultural.

Sin embargo, resaltó que aunque para efectos del ICA no es relevante la naturaleza jurídica del contribuyente, sí es necesario tener en cuenta que la Corporación es una entidad sin ánimo de lucro y, en ese sentido sus ingresos se destinan a cubrir los gastos básicos para mantener la existencia y cumplir con el objeto social de la Corporación, hecho que se desconoce en el fallo de primera instancia.

La **demandada**⁶, al formular el recurso de apelación, reiteró los argumentos esgrimidos en el escrito de contestación de la demanda y agregó que en el proceso quedó demostrado que la demandante obtuvo ingresos provenientes de la realización de actividades comerciales, que nada tienen que ver con el desarrollo de las funciones propias que rezan sus estatutos, por lo que tiene la calidad de sujeto pasivo del ICA.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante**⁷ manifestó que los contratos de patrocinio que celebró con distintas entidades del sector privado son inherentes a la naturaleza jurídica de la demandante y al fomento de las actividades mediante las que la Corporación desarrolla el objeto social.

Por lo tanto, consideró que son equivocadas las afirmaciones de la demandada en cuanto a que las exhibiciones y los contratos de patrocinio, con los que se

⁶ Folio 302 c.p.

⁷ Folio 313 c.p.

financian los montajes, son actividades comerciales que deben estar gravadas con el ICA.

Reiteró que las actividades de preparación de los niños que participan en las obras musicales son inherentes al concepto de "actividad cultural" y que la denominación que contablemente se le da a los ingresos percibidos por dichas actividades no puede ser el criterio definitivo para determinar la sujeción al impuesto objeto de este proceso.

Finalmente, insistió en que los actos administrativos demandados son nulos por falta de motivación y desconocimiento del derecho de audiencia y defensa y al debido proceso, toda vez que se limitaron a reproducir textualmente las consideraciones formuladas inicialmente por la Administración y con ello hizo nugatorio el derecho de la demandante a defenderse y aportar pruebas.

La **demandada** reiteró que la Corporación sí es sujeto pasivo del ICA, toda vez que realiza actividades comerciales como la celebración de contratos de patrocinio con entidades privadas y que, como consecuencia de ellas, las actividades publicitarias, y que, además, desarrolla actividades pedagógicas.

MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público⁸ indicó que de acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado no es la naturaleza de una entidad el factor definitivo para concluir si se desarrolla una actividad industrial o comercial o se presta un servicio, o si es o no sujeto del Impuesto de Industria y Comercio.

Por el contrario, afirmó que en este caso se debía determinar si las actividades desarrolladas y los servicios prestados por la Corporación, en su condición de compañía musical, de teatro, artes escénicas y centro de enseñanza de canto y baile, se encuentran sujetas al gravamen del ICA, de acuerdo con las disposiciones legales generales, para determinar si es procedente el pago del impuesto.

Citó la definición de cultura establecida en el artículo 1º de la Ley 397 de 1997 y el significado que de esta palabra trae el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, para indicar que algunas de las actividades que realiza la Corporación demandante son actividades artísticas que se encasillan dentro de esas definiciones y, por tanto, no están sujetas al ICA.

Por otra parte, manifestó que las actividades desarrolladas por la demandante, que tienen como intención capacitar y preparar niños en las artes del canto y la actuación para la representación de obras musicales, son educativas.

En efecto, señaló que los alumnos de las diferentes áreas pagan matrículas, inscripciones, pensiones y cursos, con lo cual se demuestra que la demandante recibió ingresos distintos a los cobijados por la exención, razón por la cual es sujeto pasivo del gravamen por concepto de los ingresos obtenidos en desarrollo de la actividad de educación privada en las áreas de artes vocales y las demás que presta en sus instalaciones.

Concluyó que la sanción impuesta inicialmente por la Administración solo puede tomar como base gravable los ingresos recibidos durante cada periodo, con

⁸ Folio 325 c.p.

ocasión de la realización de actividades gravadas y no sobre la totalidad de los ingresos percibidos; que, por lo tanto, resulta procedente imponer sanción por no declarar proporcionalmente a los ingresos que por concepto de actividad educativa recibió la Corporación demandante, como en efecto lo hizo el Tribunal en el fallo de primera instancia.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala resolver el recurso de apelación interpuesto por las partes, contra la sentencia de primer grado que accedió parcialmente a las súplicas de la demanda.

Para el efecto, la Sala debe determinar si la Corporación demandante debe gozar de la no sujeción al impuesto de industria y comercio por desarrollar únicamente actividades culturales, según lo previsto en el artículo 39 [c] del Decreto 352 de 2002 o, en su defecto, si realiza actividades que se pueden considerar como sujetas a dicho impuesto y, por ende, si procedió correctamente la administración distrital al imponerle sanción por no haber presentado las declaraciones del mencionado gravamen por los periodos anotados.

Según consta en el certificado de cámara de comercio, “el objeto de la Corporación es el fomento de la actividad coral infantil a nivel nacional e internacional”⁹.

Dentro de las pruebas que obran en el expediente se encuentran los certificados del revisor fiscal¹⁰, en los que se explica que los ingresos obtenidos por la demandante en los periodos objeto de este proceso provienen de la venta de boletería por las funciones de teatro musical que ofrece al público; de los patrocinios que recibe de distintas entidades; de las donaciones que realizan los padres de familia; del valor de las afiliaciones; cursos de vacaciones; matrículas y rendimientos financieros.

Ahora bien, para determinar si las actividades antes mencionadas están gravadas con el ICA, es necesario remitirse al artículo 32 del Decreto 352 de 2002 que establece cuál es el hecho generador de este impuesto, así:

“El hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos”.

De la norma transcrita se colige que los elementos determinantes para establecer si los ingresos de una entidad están gravados con el ICA son el tipo de actividad que desarrolla y el lugar donde esta se realiza, de tal forma que los ingresos provenientes de actividades comerciales, industriales o de servicios, realizados en el territorio del Distrito Capital, estarán sujetos a este impuesto.

El decreto, antes citado, también contempla una serie de no sujeciones establecidas en el artículo 39, dentro de las que se encuentra la siguiente:

⁹ Folios 37 y 38 del c.p.

¹⁰ Folios 50, 60, 74, 86 c. a.

*“[...] c) La educación pública, las actividades de beneficencia, **culturales** y/o deportivas, las actividades desarrolladas por los sindicatos, por las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, los partidos políticos y los de servicios prestados por los hospitales o vinculados al sistema nacional de salud” (Resaltado fuera del texto).*

La demandante afirma, que todas las actividades que realiza se enmarcan dentro de la exención que cobija a las actividades culturales, mientras que la Administración sostiene que los ingresos de la demandada provienen de actividades comerciales y de servicios.

Para dilucidar este punto, se requiere establecer qué se entiende por cultura, concepto que en el ordenamiento jurídico colombiano está definido por la Ley 397 de 1997, por medio de la cual se creó el Ministerio de Cultura, así:

“TÍTULO I

Principios fundamentales y definiciones

Artículo 1º.- *De los principios fundamentales y definiciones de esta ley. La presente ley está basada en los siguientes principios fundamentales y definiciones:*

1. Cultura es el conjunto de rasgos distintivos, espirituales, materiales, intelectuales y emocionales que caracterizan a los grupos humanos y que comprende, más allá de las artes y las letras, modos de vida, derechos humanos, sistemas de valores, tradiciones y creencias.”

Y, la misma ley al referirse a las actividades culturales, establece:

“TÍTULO III

Del fomento y los estímulos a la creación, a la investigación y a la actividad artística y cultural

Artículo 18º.- *De los estímulos. El Estado, a través del Ministerio de Cultura y las entidades territoriales, establecerá estímulos especiales y promocionará la creación, la actividad artística y cultural, la investigación y el fortalecimiento de las expresiones culturales. [...] en cada una de las siguientes expresiones culturales:*

- a. Artes plásticas;*
- b. Artes musicales;*
- c. Artes escénicas;*
- d. Expresiones culturales tradicionales, tales como el folclor, las artesanías, la narrativa popular y la memoria cultural de las diversas regiones y comunidades del país;*
- e. Artes audiovisuales;*
- f. Artes literarias;*
- [...]*
- ñ. Y otras que surjan de la evolución sociocultural, previo concepto del Ministerio de Cultura”.*

Para dar alcance al citado concepto, en las pruebas obra certificación de la Academia Colombiana de la Lengua en la que se afirma que cultura “es el conjunto de modos de vida y costumbres, conocimientos y grado de desarrollo artístico, científico, industrial de una época o grupo social”¹¹.

En cuanto a las actividades realizadas la Corporación, se observan en el expediente las Resoluciones 286 de 2004, 376 de 2005, 782 de 2005 y 289 de 2006, por medio de las cuales el Ministerio de Cultura conceptuó favorablemente sobre la exención de impuesto de espectáculo público respecto de las obras de teatro denominadas: El Mago de Oz, Grease, Fuego y Jesucristo Super Estrella, con fundamento en que estas son realizadas por una “compañía o conjunto de teatro en sus diversas manifestaciones”.

De acuerdo con las normas citadas y las pruebas que obran en el expediente, se tiene que las actividades realizadas por la Corporación, consistentes en funciones de teatro musical que se ofrecen al público y por las cuales percibe ingresos por concepto de entradas, son actividades culturales que no están sujetas al ICA.

En razón a lo anterior, se confirmará la sentencia de primer grado en cuanto anuló los actos demandados con los que la Secretaría Distrital de Hacienda pretendió gravar los ingresos percibidos por la demandante, originados en las actividades culturales antes mencionadas, pues por tener tal calidad están exentas del impuesto de industria y comercio.

De otra parte, en lo que tiene que ver con los ingresos percibidos por la demandante por concepto de actividades de tipo educativo, la Sala reitera que el artículo 39 [c] del Decreto 352 de 2002 establece taxativamente que no estarán sujetas a ICA, entre otras, la educación pública. De esta manera y, siguiendo la interpretación restrictiva que impera en materia de exenciones y beneficios tributarios, no es procedente extender dicho beneficio a actividades educativas de carácter privado.

Refiere la demandante, que estas labores educativas son inherentes al resultado que de ellas se obtiene, esto es, las obras de teatro musical que presenta al público, y que por ello dichas actividades también son de carácter cultural exentas de ICA.

Al respecto es necesario aclarar que una entidad puede desarrollar actividades sujetas y no sujetas al ICA, en ejercicio de su objeto social, surgiendo para sí la obligación de pagar dicho impuesto sobre los ingresos que recibe por las actividades sujetas.

Se aprecia que la Corporación presta el servicio de educación a través de distintos cursos de música y danza, por el cual, los estudiantes pagan una pensión, por lo tanto, estos servicios educativos no tienen tratamiento exceptivo, frente al Impuesto de Industria y Comercio.

La Ley General de Educación (Ley 115 de 1994), define al servicio educativo en su artículo 2º así:

*“[...] comprende el conjunto de normas jurídicas, los programas curriculares, la educación por niveles y grados, la educación no formal, **la educación informal**, los establecimientos educativos,*

¹¹ Folio 198 c.p.

las instituciones sociales (estatales o privadas) con funciones educativas, culturales y recreativas, los recursos humanos, tecnológicos, metodológicos, materiales, administrativos y financieros, articulados en procesos y estructuras para alcanzar los objetivos de la educación”

Según la normativa vigente, este servicio puede ser prestado por instituciones educativas del Estado y, por establecimientos educativos particulares según la reglamentación que para el caso expida el Gobierno Nacional.

Del mismo modo la Ley establece que el sistema educativo está conformado por la educación formal, la Educación para el Trabajo y el Desarrollo Humano (antes denominada educación no formal) y la educación informal. Esta última está definida en el artículo 43 de la mencionada Ley en los siguientes términos:

“Se considera educación informal todo conocimiento libre y espontánea-mente adquirido, proveniente de personas, entidades, medios masivos de comunicación, medios impresos, tradiciones, costumbres, comportamientos sociales y otros no estructurados”

Ahora bien, con respecto a la actividad de servicio, el Decreto 352 de 2002 establece que se entenderá por tal:

“[...] toda tarea, labor o trabajo ejecutado por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien la contrata, que genere una contraprestación en dinero o en especie y que se concrete en la obligación de hacer, sin importar que en ella predomine el factor material o intelectual”

En vista de lo anterior, es claro que las clases que imparte la Corporación, constituyen un servicio educativo de tipo informal prestado por una entidad de carácter privado, que no está exento del Impuesto de Industria y Comercio, pues de acuerdo con el artículo 39 del Decreto 352, sólo la “educación pública”, goza de exclusión del ICA.

Adicionalmente, de acuerdo con el párrafo primero del artículo 39, cuando las entidades a que se refiere el literal c), desarrollen actividades industriales o comerciales serán sujetos del impuesto de industria y comercio, en lo relativo a tales actividades.

Por lo anterior, la Sala concluye que la Corporación Niños Cantores, para efectos del Impuesto de Industria y Comercio no ejerce actividades de educación pública y, por lo tanto, no goza de la exclusión de dicho impuesto sobre los ingresos obtenidos en desarrollo de esta actividad y, por ende, todos los ingresos percibidos en relación con esta, durante los periodos objeto de este proceso, se encuentran gravados con ICA.

En consecuencia, no prospera el cargo formulado por la demandante y, por lo tanto, también se confirmará la sentencia de primera instancia en este punto.

Finalmente, en lo que tiene que ver con los ingresos por contratos de patrocinio, celebrados por la demandante y algunas entidades privadas con el fin de recibir ingresos destinados a la realización de las presentaciones de teatro, la Sala analizará si estos constituyen o no una prestación del servicio de publicidad, sujeto al ICA, como afirma la Administración.

En el expediente también obran como prueba de los ingresos percibidos por la Corporación en los periodos objeto de este proceso, los *contratos de patrocinio* que se relacionan a continuación:

1. "Contrato de patrocinio celebrado entre Ligia Rocío Ortiz Villamizar, representante legal de Cruz Blanca Entidad Promotora de Salud S.A. y María Isabel Murillo que obra en nombre de Corporación Niños Cantores, que para los efectos de este contrato se denominará EL PATROCINADO.

OBJETO: EL PATROCINADO se compromete a difundir y promover publicitariamente el buen nombre de CRUZ BLANCA ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD S.A., a cambio de una contribución económica para la presentación de la temporada de la obra de teatro musical denominado "EL MAGO DE OZ".
PARÁGRAFO. Dicho encargo se hace de conformidad con lo dispuesto en el artículo 4 literal f de la ley 23 de 1982.

El compromiso de impulsar publicitariamente la imagen corporativa de SALUDCOOP se efectuará por parte del PATROCINADO, mediante la difusión y empleo de los símbolos distintivos de **CRUZ BLANCA ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD S.A.** en todos los eventos que adelante el PATROCINADO definidos en el presente objeto; dicha publicidad se sujetará a las disposiciones que regulan la publicidad de las ENTIDADES PROMOTORAS DE SALUD. (fl. 103 del cuaderno de antecedentes administrativos)

[...]

CUARTA: IMPORTE DEL PATROCINIO: [...] **El precio** objeto del presente contrato se pagará de la siguiente forma:

El 50%, o sea CUARENTA MILLONES DE PESOS (\$40.000.000) el día de la firma del presente documento previa cuenta de cobro y presentación de la póliza de cumplimiento y el 50% restante, o sea CUARENTA MILLONES DE PESOS (\$40.000.000) el día 3 de Junio de 2003.

[...]

SÉPTIMA: OBLIGACIONES DE CORPORACIÓN NIÑOS CANTORES: CORPORACIÓN NIÑOS CANTORES se obliga para con CRUZ BLANCA:

[...] b) Cumplir con el siguiente paquete publicitario:

- 25% de descuento en la boletería para los afiliados a CRUZ BLANCA, durante toda la temporada
- Publicidad exclusiva. 1 función completa para 994 personas en el Teatro Colsubsidio durante la primera semana de la temporada.

[...]

NOVENA: EXCLUSIÓN DE RELACIÓN LABORAL. CORPORACIÓN NIÑOS CANTORES declara que el objeto de este contrato no hace parte del giro ordinario de los negocios de SaludCoop EPS, y que se desarrollará por personal idóneo y profesional, bajo su dirección y dependencia, por lo que acepta ser el único responsable de cumplir con las disposiciones contenidas en la legislación civil o laboral, aplicable al personal que tenga contratado para la realización del encargo" (fls. 103 a 106).

En similares términos se celebraron contratos de patrocinio entre María Isabel Murillo y las siguientes personas: Mario Rincón Matallana, representante legal suplente de Cruz Blanca Entidad Promotora de Salud S.A.; Iván Mauricio Rojas, representante legal suplente de Cafesalud Medicina Prepagada S.A.; Ana María Piñeros Ricardo, representante legal suplente de Entidad Promotora de Salud SALUDCOOP organismo cooperativo (fls.107 a 159).

Al analizar estos contratos a la luz de la normativa vigente en materia de ICA, la Sala concluye que contienen todos los elementos característicos de una actividad de servicios, pues, su objeto corresponde a una tarea o labor ejecutada por una persona jurídica; no existe relación laboral con quien la contrata; genera una contraprestación en dinero y se concreta en una obligación de hacer, que en este caso corresponde a la difusión y promoción del buen nombre y la imagen corporativa de la entidad contratante.

Por consiguiente, los ingresos percibidos por la Corporación por concepto de contratos de patrocinio no están excluidos del ICA, pues provienen de una actividad de servicio, que si bien es cierto está relacionada con el objeto social de la entidad y que se acomete con el fin de coadyuvar al cumplimiento de este, no hace parte de las actividades excluidas que la Corporación desarrolla y, en consecuencia, están gravadas con el impuesto.

Los anteriores razonamientos dan mérito a la Sala para dar prosperidad al cargo formulado por la Administración y, por lo tanto, se modificará el numeral tercero de la sentencia apelada para realizar una nueva liquidación del Impuesto de Industria y Comercio que incluya los ingresos que percibió la Corporación por los contratos de patrocinio que celebró en los periodos que se analizan en este proceso.

De acuerdo con lo expuesto, los ingresos que se tomarán como base para liquidar la sanción, corresponden a los valores certificados por el Revisor Fiscal (fls. 50, 60, 74 y 86 del cuaderno de antecedentes), son los recibidos por concepto de: patrocinios, afiliaciones, cursos de vacaciones, matrículas y pensiones.

De acuerdo con lo anterior, la liquidación de las sanciones quedará como sigue:

No. MESES	24	22	20	18	16	14
VR. INGRESOS PERIODO	148.981.000	7.835.000	394.614.000	254.817.000	73.283.000	6.996.000
PORCENTAJE SANCION	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%
TOTAL SANCION	3.576.000	172.000	7.892.000	4.587.000	1.173.000	98.000

