

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO, AVISOS Y TABLEROS - Materia imponible. Está constituida por el ejercicio, en una jurisdicción municipal, de una actividad industrial, comercial o de servicios / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO, AVISOS Y TABLEROS – Actividades no gravadas. Son, únicamente, las mencionadas expresa y taxativamente en la Ley 14 de 1983, artículo 39, en concordancia con el artículo 39 literal c) del Decreto 352 de 2002

“El artículo 32 de la Ley 14 de 1983 dispuso que la materia imponible en el impuesto de industria y comercio está constituida por el ejercicio, en una jurisdicción municipal, de una actividad industrial, comercial o de servicios. Por su parte, el artículo 39 (numeral 2, literal d) ibídem) estableció la prohibición a los municipios de gravar con el impuesto de Industria y Comercio a los establecimientos educativos públicos, las **entidades de beneficencia**, las culturales y deportivas, los sindicatos, las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, los partidos políticos y los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud. A su vez, el artículo 11 de la Ley 50 de 1984 dispuso que cuando **las entidades** anteriores realizaran actividades industriales o comerciales, **serían sujetos del impuesto de industria y comercio en lo relativo a esas actividades**. De esta forma el legislador precisó cuales actividades no deben gravarse con el impuesto de Industria y Comercio, que son, únicamente, las mencionadas expresa y taxativamente en la Ley 14 de 1983, artículo 39, en concordancia con el artículo 39 literal c) del Decreto 352 de 2002”.

FUENTE FORMAL: LEY 14 DE 1983 - ARTICULO 32, ARTICULO 39 / LEY 50 DE 1984 - ARTICULO 11 / DECRETO 352 de 2002 - ARTICULO 39, LITERAL C)

ENTIDADES SIN ANIMO DE LUCRO – Características. Elementos. Finalidad. A diferencia de las sociedades comerciales, no persiguen la repartición de las ganancias entre los asociados sino que las reinvierten en pro de la actividad o fin perseguido / FUNDACION SIN ANIMO DE LUCRO – Tratamiento tributario. No se puede asimilar el tratamiento tributario de una fundación sin ánimo de lucro, que se rige por el derecho civil, al de una sociedad que ejerce con ánimo de lucro, regida por las normas comerciales / AUSENCIA DE ANIMO DE LUCRO – No impide a las entidades que no tienen ánimo de lucro realizar negocios o actividades encaminadas a conservar o aumentar sus bienes, ya que estos son los medios o instrumentos para desarrollar con eficacia las actividades encaminadas a cumplir su objeto social

“Las entidades sin ánimo de lucro son verdaderas personas jurídicas, que pueden estar constituidas bajo las modalidades de corporación, fundación o asociación, capaces de ejercer derechos y contraer obligaciones, y susceptibles de ser representadas tanto judicial como extrajudicialmente; pero, a diferencia de las sociedades comerciales, *“no persiguen la repartición de las ganancias entre los asociados sino que las reinvierten en pro de la actividad o fin perseguido”*. El elemento fundamental de las entidades sin ánimo de lucro es su misma finalidad, razón por la cual es necesario, para determinar el ánimo de lucro, tener en cuenta:

1. La obtención de ganancias no está relacionada con la distribución de éstas, las ganancias tienen fines propios.
2. No existe distribución de utilidades entre sus miembros.
3. Los aportes de los miembros nunca se reembolsan al retiro del miembro, ni a la liquidación de la sociedad, evento en el cual el excedente, si lo hubiere, se traslada a otra entidad con finalidades similares. De manera que el elemento determinante es que el objeto o finalidad desarrollado, no obedezca a

una finalidad lucrativa. En consecuencia, los posibles excedentes o utilidades obtenidos no pueden ser distribuidos entre sus miembros, sino que, por el contrario, deben destinarse al objetivo que aglutina a los asociados. [...] Las fundaciones tienen su razón de ser en la consecución de una finalidad social de interés general, impuesta por voluntad externa de quien destina para tal propósito un patrimonio, por supuesto, afecto a ese interés social. De otra parte, se entiende que hay ánimo de lucro cuando una entidad recibe rentas que generen utilidades distribuibles entre los socios, o ganancias que se reparten entre éstos cuando la misma se disuelve. A contrario sensu, a las personas jurídicas que no tienen como finalidad que esa utilidad o ganancia sea repartida entre sus miembros, se les califica como "sin ánimo de lucro," lo que implica que si obtuvieron utilidades, éstas se invertirán en el desarrollo de su finalidad, es decir, en la promoción y desenvolvimiento de su actividad. [...] Observa la Sala que, contrario a lo estimado por la apelante, no puede asimilarse el tratamiento tributario de una fundación sin ánimo de lucro, la cual se rige por el derecho civil, al de una sociedad que ejerce con ánimo de lucro, regida por las normas comerciales. La ausencia de ánimo de lucro no impide a la fundación la realización de negocios o actividades encaminadas a conservar o aumentar sus bienes, ya que éstos son los medios o instrumentos para desarrollar con eficacia las actividades encaminadas a cumplir su objeto social (dotación y sostenimiento de una casa de protección para niñas)".

FUENTE FORMAL: LEY 14 DE 1983 - ARTICULO 39, NUMERAL 2, LITERAL D)

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO, AVISOS Y TABLEROS - Para su determinación no se tiene en cuenta el Sistema de Ajustes Integrales por Inflación.

"En cuanto a la diferencia en cambio, observa la Sala que el artículo 330 del Estatuto Tributario consagró que el sistema de ajustes integrales por inflación no será tenido en cuenta para la determinación del impuesto de industria y comercio. En consecuencia, por disposición expresa del legislador el sistema de ajustes integrales por inflación no puede tener efectos para el impuesto de Industria y Comercio. [...] la diferencia en cambio constituye una de las modalidades que el Estatuto Tributario Nacional consagraba como ajuste integral por inflación, lo que implica, entonces, que, de conformidad con el artículo 330 del Estatuto Tributario, los ingresos que se obtienen por tal concepto no deben hacer parte de la base gravable para efectos de impuesto de Industria y Comercio, y menos tratándose de una entidad de beneficencia sin ánimo de lucro".

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 330

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá D.C., nueve (9) de agosto de dos mil doce (2012)

Radicación número: 25000-23-27-000-2008-00179-01(18128)

Actor: FUNDACION JORGE OTERO DE FRANCISCO Y MARIA LIEVANO DE OTERO

Demandado: SECRETARIA DE HACIENDA - DIRECCION DISTRITAL DE IMPUESTOS

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 3 de diciembre de 2009 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", que declaró la nulidad de los actos administrativos por medio de los cuales la Administración Distrital de Impuestos de Bogotá sancionó a la actora por no presentar las declaraciones del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros correspondientes a los periodos 1º a 6º de los años gravables 2002, 2003, 2004 y 2005. Dispuso la sentencia apelada:

"PRIMERO Declárase la nulidad de los siguientes actos administrativos emanados de la Secretaría de Hacienda Distrital:

- *Resolución No. 4060 DDI 012904 de 15 de marzo de 2007.*
- *Resolución DDI 7434 2008 – EE-34383 de 21 de febrero de 2008 mediante la cual se resolvió desfavorablemente el recurso de reconsideración interpuesto en contra del anterior acto.*

En consecuencia y como restablecimiento del derecho, levántese la sanción por no declarar el impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros impuesta a la FUNDACIÓN "JORGE OTERO DE FRANCISCO Y MARÍA LIÉVANO DE OTERO" en los bimestres 1º, 2º, 3º, 4º, 5º y 6º de los años 2002, 2003, 2004 y 2005".

I) ANTECEDENTES

1. En desarrollo del programa OMISOS ICA DECLARANTES DE RENTA, la Dirección Distrital de Impuestos notificó a la Fundación actora el Emplazamiento para Declarar No. 2007EE3855 del 16 de enero de 2007, al determinar que no había cumplido con la obligación de declarar el impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros, correspondiente a los seis bimestres de los años gravables 2002 a 2005.
2. El 7 de febrero de 2007 la Fundación dio respuesta al emplazamiento para declarar, afirmando que en su categoría de entidad de beneficencia no estaba sujeta al deber formal de declarar el impuesto de industria y

comercio.

3. El 15 de marzo de 2007, la Administración profirió la Resolución No. 4060DDI012904 (2007EE54376), por medio de la cual sancionó a la Fundación por no declarar ICA por los periodos 1 a 6 de los años 2002, 2003, 2004 y 2005.
4. El 14 de mayo de 2007 la actora presentó el recurso de reconsideración en contra del anterior acto administrativo, el cual fue resuelto por medio de la Resolución No. DDI-7434 (2008-EE-34383) del 21 de febrero de 2008, proferida por la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos, que confirmó el acto recurrido.

II) LA DEMANDA

La demandante, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó:

“PRIMERA: Que se declare la nulidad de la actuación administrativa de la Alcaldía Mayor de Bogotá – Secretaría de Hacienda – Dirección Distrital de Impuestos – Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo, por medio de la cual impuso a cargo de la FUNDACIÓN JORGE OTERO DE FRANCISCO Y MARÍA LIÉVANO DE OTERO, NIT. 860.006.705, una sanción por no declarar el impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, por los periodos uno (1) a seis (6) de los años 2002, 2003, 2004 y 2005. Esta operación se individualiza en los siguientes actos centrales de la Administración, acompañados de otros de puro trámite y de las respuestas o recursos del administrado:

1. *La Resolución Sanción No. 4060DDI012904 (2007EE54376) de marzo 15 de 2007, por la cual la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos liquidó a cargo de la mencionada Fundación sendas sanciones por no presentar declaraciones bimestrales del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, correspondientes a los periodos 1 a 6 de los años 2002, 2003, 2004 y 2005, inclusive.*
2. *La Resolución No. DDI-7434 (2008-EE-34383) de febrero 21 de 2008, emanada de la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria, de la misma Dirección Distrital de Impuestos, por medio de la cual se confirmó la resolución sanción No. 4060DDI012904 o 2007EE54376 de marzo 15 de 2007. Resolución DDI- 7434 notificada mediante edicto fijado en marzo 12 de 2008 y desfijado en marzo 28 de 2008.*

SEGUNDA. Que como consecuencia de la nulidad, se restablezca el derecho de la FUNDACIÓN JORGE OTERO DE FRANCISCO Y MARÍA LIÉVANO DE OTERO, NIT 860.006.705-1, exponiéndose que no está obligada a presentar declaraciones bimestrales del impuesto de

industria, comercio, avisos y tableros por ninguno de los períodos de los años 2002, 2003, 2004 y 2005, y que en razón de lo anterior no está obligada a pagar sanciones por no declarar”.

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 54 del Decreto Distrital 807 de 1993
- Literal d) del numeral 2º del artículo 39 de la Ley 14 de 1983
- Artículo 259 del Código de Régimen Municipal
- Parágrafo 2º del artículo 39 del Decreto Distrital 352 de 2002.
- Inciso final del numeral 3º del artículo 60 del Decreto Distrital 807 de 1993.

Los cargos de la demanda se resumen así:

Ausencia de pliego de cargos

La Administración profirió la resolución sanción sin haber expedido un pliego de cargos a la Fundación, en contra de lo dispuesto en el artículo 54 del Decreto Distrital 807 de 1993.

La Administración omitió el pliego de cargos, con el argumento de que el procedimiento se rige por las normas especiales de los artículos 85 y 103 del Decreto Distrital 807 de 1993, que regula una situación diferente como la sanción impuesta mediante liquidación de aforo, y que exige la expedición de un emplazamiento previo.

La no sujeción de las entidades de beneficencia.

La Administración no discute el carácter de entidad de beneficencia de la Fundación, pero en la práctica no le asigna efecto tributario alguno ni la entiende protegida constitucionalmente, porque considera que sus rentas, sin distinción, provienen de actividades comerciales gravadas por virtud del parágrafo 1º del artículo 30 del Decreto Distrital 352 de 2002, hecho que en su sentir la convierte en contribuyente del impuesto de Industria y Comercio, y por lo tanto, en declarante como los demás responsables de este tributo directo local.

Alegó la actora que la Fundación tiene derecho a no ser tratada como sujeto pasivo del impuesto de Industria y Comercio, en virtud de lo dispuesto por el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 y en la Constitución Política sobre el respeto y estímulo al principio de solidaridad (art. 1), a la propiedad y finalidades de las empresas solidarias (arts. 58 y 333), y a la conservación y destino de las rentas de las instituciones de utilidad común (art. 189 – 26), que sirven de marco jurídico para interpretar el ordenamiento distrital, de manera que no se desconozca el mandato de constituirse como una república unitaria y se dé cumplimiento al artículo 313-4 de la Constitución Política y al principio de igualdad previsto en el artículo 13 ibídem.

La prohibición de cobrar el impuesto de Industria y Comercio a las entidades de beneficencia tiene lógica sólo si se entiende referida a las rentas que producen sus bienes y con las cuales se garantiza su existencia, funcionamiento y dedicación exclusiva al interés social previsto por el fundador.

El Distrito Capital pretende, sin embargo, que las rentas de la Fundación estén gravadas con el argumento de que ellas provienen del ejercicio de actividades comerciales no especificadas.

Los intereses, arrendamientos, dividendos y las ganancias derivadas de la venta de activos fijos, son rentas de naturaleza pasiva, no sujetas a ICA porque para su obtención materialmente la fundación no desarrolla una empresa o actividad de carácter comercial o industrial.

De acuerdo con el artículo 34 del Decreto 352 de 2002, *“es actividad comercial, la destinada al expendio, compraventa o distribución de bienes y mercancías, tanto al por mayor como al por menor y las 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”*.

La Administración se remite al artículo 20 del Código de Comercio, confundiendo “acto de comercio” con el concepto de “actividad comercial”. El artículo 20 ibídem no enuncia las actividades mercantiles como lo sostiene la DIAN, simplemente enlista unos actos, operaciones y empresas mercantiles.

Las entidades sin ánimo de lucro son empresas en sí mismas consideradas, sin

que por ello tengan la calidad de comerciantes, posean establecimientos de comercio o sus actos se reputen mercantiles.

La fundación cuenta con una organización seria y estable, en cuyo desarrollo celebra todo tipo de actos mercantiles o civiles, con el fin de desarrollar su actividad de beneficencia y no a título de actividad secundaria de carácter comercial.

Cualquier actividad se exterioriza a través de actos, operaciones, hechos, y pueden ser principales, accesorios, conexos o complementarios, pero lo que denota si se trata de una actividad independiente es la forma como se organiza ese empresario y la finalidad que persigue en cada acto. En el caso concreto no se persigue ánimo especulativo ni de intermediación comercial, sino que se limita a velar porque sus bienes produzcan rentas para cubrir sus necesidades, razón por la cual la fundación es merecedora de la no sujeción al impuesto de Industria y Comercio en la ciudad de Bogotá.

La exoneración de presentar declaraciones tributarias.

Estando probado que la Fundación realiza una actividad no sujeta al impuesto de Industria y Comercio de las que trata el artículo 39 del Decreto Distrital 352 de 2002, automáticamente queda exonerada de registrarse y de presentar declaraciones bimestrales por este tributo.

La cuantía confiscatoria de la multa.

Se observa que la multa impuesta de \$550.264.000 es confiscatoria, por ser superior a la permitida por el estatuto procedimental distrital (\$19.257.000), hecho que si no da lugar a decretar la nulidad de la actuación, al menos debe producir la reducción sustancial de la misma, para limitarla a \$19.257.000.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La Secretaría de Hacienda – Dirección Distrital de Impuestos se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en lo siguiente:

En cuanto a la ausencia de pliego de cargos.

La Secretaría de Hacienda – Grupo de Fiscalización de Impuestos a la Producción y al Consumo, profirió el Emplazamiento para Declarar No. 2007EE3855 de enero de 2007, enviado a la calle 79 A No. 7 -32 para que dentro del término de un (1) mes contado a partir de la notificación, la fundación presentara la declaración tributaria del impuesto de Industria y Comercio correspondiente a los periodos 1 a 6 de los años 2002, 2003, 2004 y 2005, liquidándose una sanción por extemporaneidad por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, equivalente al 3% del total impuesto a cargo, sin exceder del 200% del impuesto o retención.

Este emplazamiento para declarar es un acto de trámite tendiente a garantizar el derecho de defensa del contribuyente omiso, pues le da a conocer los motivos por los cuales se le sancionará si persiste en su incumplimiento, la base y monto de la sanción, así como las consecuencias de no atenderlo, conforme se realizó en el caso concreto.

En cuanto la no sujeción de las entidades de beneficencia.

Es sujeto pasivo del impuesto de Industria y Comercio, la persona natural o jurídica o la sociedad de hecho que en la jurisdicción del Distrito Capital realice actividades industriales, comerciales o de servicios, a menos que la actividad ejercida o el sujeto que la realiza, tenga contemplado en forma expresa un tratamiento preferencial que lo excluya de la sujeción o del pago del impuesto.

Tratándose de las no sujeciones, éstas se encuentran establecidas en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 y acogidas por el artículo 35 del Decreto Distrital 400 de 1999, siendo de interés en el caso concreto las contempladas en el literal d) del artículo 35 del citado decreto a saber: *“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, por los partidos políticos y los servicios prestados por los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud”*.

Debe tenerse en cuenta en la operancia de esta no sujeción, lo preceptuado en la Ley 50 de 1984 artículo 11, que establece que cuando las entidades mencionadas

en el literal d) numeral 2º del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 realicen actividades industriales o comerciales, quedan sujetas al impuesto de Industria, Comercio y Avisos en lo relativo a tales actividades, y deberán cumplir con todas las obligaciones inherentes al tributo.

En el caso concreto, teniendo en cuenta las declaraciones de renta de los años 2001, 2002, 2003 y 2004, los ingresos que se cuestionan son los siguientes: venta de inversiones, rendimientos provenientes de las mismas y la diferencia en cambio, tipificadas éstas como actividades comerciales.

Si bien es cierto que en el acto constitutivo de la fundación se establece que la misma es una entidad de beneficencia, no es menos cierto que en desarrollo de sus actividades, ha realizado algunas que, de conformidad con el artículo 20 del Código de Comercio, son denominadas mercantiles, y por ende, susceptibles de ser gravadas con ICA.

En el caso particular, la venta de inversiones, rendimientos provenientes de las mismas y la diferencia en cambio, son consideradas actividades comerciales, y por lo tanto, la Fundación Jorge Otero de Francisco y María Liévano de Otero no puede ser considerada como no sujeta al impuesto de industria y comercio, de conformidad con lo establecido en el párrafo 1º del artículo 39 del Decreto 352 de 2002.

En cuanto a la exoneración de presentar declaraciones tributarias.

Los ingresos obtenidos por la venta de inversiones, los rendimientos provenientes de los mismos y la diferencia en cambio implican la realización de actividades de comercio, hecho generador del impuesto de Industria y Comercio, y no solo se trata de mantener el valor presente del patrimonio de la entidad, razón por la cual, por obtener éstos ingresos gravados es obligatorio registrarse, declarar y pagar el impuesto correspondiente.

En cuanto a la cuantía confiscatoria de la multa.

La Administración aplicó la sanción prevista en el artículo 9º del Acuerdo 21 de 2001 (el 0.1% de los ingresos provenientes de la venta de inversiones, los

rendimientos provenientes de los mismos y la diferencia en cambio), razón por la cual no es confiscatoria la sanción establecida.

IV) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", mediante sentencia del 3 de diciembre de 2009 anuló los actos demandados. Los fundamentos de la decisión se resumen así:

En cuanto a la presunta ausencia del pliego de cargos.

El procedimiento especial mediante el cual se pretende sancionar al contribuyente cuando incumple con su deber de declarar, está regulado en los artículos 54 y 103 del Decreto Distrital 807 de 1993 y los artículos 715 y 716 del Estatuto Tributario Nacional. De su interpretación armónica se desprende que previamente a imponerse la sanción se debe proferir "emplazamiento para declarar", sin que se hubiese señalado que además de dicho acto, se deba proferir y notificar pliego de cargos.

En consecuencia, al haberse proferido previamente a la resolución sanción el Emplazamiento para Declarar No. 2007EE3855 de 16 de enero de 2007, invitando a la contribuyente a que presentara las declaraciones del impuesto de Industria y Comercio por los bimestres 1º a 6º de los años 2002, 2003, 2004 y 2005, y advirtiéndole al contribuyente que en el evento de persistir su omisión, se procedería a sancionarlo y a liquidar oficialmente el impuesto, se dio estricto cumplimiento a lo previsto por el legislador, actuación que le permitió a la sociedad demandante ejercer su derecho de defensa, pues según lo relata en el hecho No 19 de la demanda, el 7 de febrero de 2007 dio respuesta al emplazamiento.

En cuanto a la calidad de sujeto pasivo del impuesto de Industria y Comercio de la fundación demandante y la procedencia de la sanción por no declarar.

Conforme con los artículos 32, 33 34, 35 y 42 del Decreto Distrital 352 de 2002, el hecho generador del impuesto de Industria y Comercio está constituido por la realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicio en la jurisdicción del municipio respectivo, en este caso, en el Distrito

Capital.

El artículo 39 ib establece que las entidades descritas dentro del tratamiento excluyente del literal c) están exoneradas de los deberes formales exigibles para los contribuyentes del tributo, salvo que realicen actividades industriales o comerciales.

La Fundación Jorge Otero de Francisco y María Liévano de Otero, debe ser tenida como una entidad sin ánimo de lucro, por tratarse de una persona jurídica cuya finalidad es suministrar vivienda y educación no formal a las niñas y mujeres con edades entre los 7 y 20 años que se encuentran desamparadas, lo que significa que, en principio, está prohibido gravarla con el impuesto de Industria y Comercio de conformidad con el literal c) del numeral 2º del artículo 39 del Decreto Distrital 352 de 2002, por las actividades de beneficencia que desarrolle.

Se debe tener en cuenta que actividad comercial es aquella operación o tarea desarrollada profesionalmente, es decir, requiere de una intervención activa en el comercio por parte de la persona natural o jurídica.

En el caso concreto, la demandante es una fundación sin ánimo de lucro, dedicada a ayudar a niñas y mujeres desamparadas, es decir, las operaciones realizadas por ésta y que se predicen comerciales por la Administración, no se enmarcan en aquel concepto, por cuanto no se ejercen de manera profesional con miras a asegurar su existencia en el mercado, sino con el fin de obtener recursos que le permitan cumplir la misión prevista en su objeto, cual es la construcción, dotación y sostenimiento de una casa de protección para niñas desamparadas, de manera que con los recursos económicos adquiridos pueda sostener sus actividades no mercantiles, ya que la fundación fue creada para fines sociales, y tal como lo ha precisado el Consejo de Estado, *“es de la esencia de una Fundación tener un patrimonio destinado a las finalidades de interés social”*.

En efecto, en el objeto de la fundación no está prevista ninguna de las actividades referidas por la Administración.

En consecuencia, las presuntas actividades comerciales que pretende gravar la

¹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia de 7 de septiembre de 2001, Exp. 12147 C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

Administración: (I) no están previstas en el objeto de la fundación, (II) no son desarrolladas de manera profesional y (III), no tienen como finalidad la obtención de utilidades para repartir entre sus miembros, lo cual deviene en que los ingresos provenientes de aquéllas no puedan ser gravados.

V) EL RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, la parte demandada apeló, y fundamentó el recurso de apelación así:

Con el informe del perito se demostró que la actora recibe ingresos provenientes de actividades industriales, comerciales y de servicios, razón por la cual se debe aplicar el parágrafo 1º del artículo 39 del Decreto 352 de 2002.

La Ley protege las actividades propias de la Fundación, pero en el caso de desarrollar actividades adicionales, de las que se deriven dividendos rendimientos financieros, estos ingresos si deben ser gravados con el impuesto de Industria y Comercio.

Con fundamento en los artículos 32 y 41 del Decreto 352 de 2002 señaló que en ningún momento se entiende que para gravar las actividades industriales, comerciales o de servicios, éstas se deben ejecutar en forma habitual o profesional.

En consecuencia, la realización de cualquiera de las actividades gravables en el Distrito Capital, ajenas a las actividades propias de la entidad de beneficencia, están sujetas al impuesto de Industria y Comercio.

VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos expuestos en la demanda.

La **demandada** reitero los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

El Ministerio Público solicitó que se revoque la sentencia apelada, para denegar las súplicas de la demanda, por las siguientes razones:

En el caso concreto se observa que entre las actividades de la Fundación Jorge Otero de Francisco y María Liévano de Otero, se encuentran los rendimientos por inversiones realizadas en diferentes rubros, los cuales son contabilizados en las cuentas: intereses de inversiones, dividendos y rendimientos de fondos y portafolios de inversiones.

Con ocasión de las anteriores actividades obtuvo ingresos que se encuentran gravados, por corresponder a actividades que desarrolló en ejercicio de sus facultades de administración de los recursos, y hay ingresos que obtiene en las sociedades de las cuales posee acciones, portafolios u otras inversiones, y por diferencia en cambio.

La fundación actora ejerce, entre otras actividades típicamente comerciales, la de inversión en sociedades, y obtiene intereses y dividendos por esas inversiones.

A pesar de que las actividades en discusión no sean habituales o profesionales, son actos de la fundación con los cuales ejerce derechos y cumple obligaciones convencionales derivadas de su existencia. Por tanto, resultan objeto del gravamen, en la medida que están expresamente definidas como actividades comerciales.

VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación y los de la sentencia que se revisa, la Sala precisará si se ajustó a derecho la actuación administrativa mediante la cual la Administración Distrital profirió sanción por no declarar por concepto del impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros, correspondiente a los bimestres 1 a 6 de los años 2002, 2003, 2004 y 2005.

Según la apelante, en el caso concreto, la Fundación demandante obtuvo ingresos por concepto de dividendos, rendimientos financieros y diferencia en cambio, y si bien **es una entidad sin ánimo de lucro**, la realización de cualesquiera de las

actividades gravables en el Distrito Capital, ajenas a las propias de la entidad de beneficencia, están sujetas al impuesto de Industria y Comercio.

El artículo 32 de la Ley 14 de 1983 dispuso que la materia imponible en el impuesto de industria y comercio está constituida por el ejercicio, en una jurisdicción municipal, de una actividad industrial, comercial o de servicios.

Por su parte, el artículo 39 (numeral 2, literal d íbidem) estableció la prohibición a los municipios de gravar con el impuesto de Industria y Comercio a los establecimientos educativos públicos, las **entidades de beneficencia**, las culturales y deportivas, los sindicatos, las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, los partidos políticos y los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud.

A su vez, el artículo 11 de la Ley 50 de 1984 dispuso que cuando **las entidades** anteriores realizaran actividades industriales o comerciales, **serían sujetos del impuesto de industria y comercio en lo relativo a esas actividades**.

De esta forma el legislador precisó cuales actividades no deben gravarse con el impuesto de Industria y Comercio, que son, únicamente, las mencionadas expresa y taxativamente en la Ley 14 de 1983, artículo 39², en concordancia con el artículo 39 literal c) del Decreto 352 de 2002³.

Las entidades sin ánimo de lucro⁴ son verdaderas personas jurídicas, que pueden estar constituidas bajo las modalidades de corporación, fundación o asociación, capaces de ejercer derechos y contraer obligaciones, y susceptibles de ser representadas tanto judicial como extrajudicialmente; pero, a diferencia de las sociedades comerciales, *“no persiguen la repartición de las ganancias entre los asociados sino que las reinvierten en pro de la actividad o fin perseguido”*.

² **Artículo 39º.** No obstante lo dispuesto en el artículo anterior continuarán vigentes: ...2) Las prohibiciones que consagra la Ley 26 1904; además, subsisten para los departamentos y Municipios las siguientes prohibiciones: (...) d). La de gravar con el impuesto de Industria y Comercio, los establecimientos educativos públicos, **las entidades de beneficencia**, las culturales y deportivas, los sindicatos, las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, los partidos políticos y los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud

³ Artículo 39 Decreto 352 de 2002 lit. c) “No están sujetas a los impuestos de industria y comercio y de avisos, las siguientes actividades: c) La educación pública, **las actividades de beneficencia**, (...) las actividades desarrolladas por sindicatos, por las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro...”

⁴ La Fundación Jorge Otero de Francisco y María Liévano de Otero es una entidad sin ánimo de lucro según se observa en el Certificado de Existencia y Representación Legal del 23 de julio de 2008, expedido por la Cámara de Comercio de Bogotá (folio 20 exp)

El elemento fundamental de las entidades sin ánimo de lucro es su misma finalidad, razón por la cual es necesario, para determinar el ánimo de lucro, tener en cuenta:

1. La obtención de ganancias no está relacionada con la distribución de éstas, las ganancias tienen fines propios.
2. No existe distribución de utilidades entre sus miembros
3. Los aportes de los miembros nunca se reembolsan al retiro del miembro, ni a la liquidación de la sociedad, evento en el cual el excedente, si lo hubiere, se traslada a otra entidad con finalidades similares.

De manera que el elemento determinante es que el objeto o finalidad desarrollado, no obedezca a una finalidad lucrativa. En consecuencia, los posibles excedentes o utilidades obtenidos no pueden ser distribuidos entre sus miembros, sino que, por el contrario, deben destinarse al objetivo que aglutina a los asociados.

La Fundación Jorge Otero de Francisco y María Liévano de Otero es, según el acto de constitución, una entidad de beneficencia, y no busca el lucro, toda vez que se trata de una persona jurídica cuyo objeto⁵ es: *“...la construcción, dotación y sostenimiento de una casa de protección para niñas de siete (7) a veinte (20) años de edad, que se hallen desamparadas por cualquier causa, con el fin de que aprendan un oficio o profesión honesta que les permita ganarse la vida, y en orden a tales fines la fundación está facultada para buscar su realización y efectividad, procurando los medios. Y desarrollando las actividades pertinentes hacia el logro de los propósitos que han motivado su creación, aun con la cooperación de las niñas que quieran y puedan hacerlo de acuerdo con los reglamentos que se expidan por la junta directiva, y como la fundación no persigue fines de lucro, no solo la enseñanza sino el alojamiento, la alimentación y el vestido se prestaran gratuitamente al personal de niñas de la cada (sic) protectora”*, lo que significa que, en principio, por su naturaleza jurídica y por su objeto o actividad, está prohibido gravarla con ICA, de conformidad con el literal d) numeral 2º del artículo 39 de la Ley 14 de 1983.

⁵ Folio 20 exp.

Las fundaciones tienen su razón de ser en la consecución de una finalidad social de interés general, impuesta por voluntad externa de quien destina para tal propósito un patrimonio, por supuesto, afecto a ese interés social.

De otra parte, se entiende que hay ánimo de lucro cuando una entidad recibe rentas que generen utilidades distribuibles entre los socios, o ganancias que se reparten entre éstos cuando la misma se disuelve.

A contrario sensu, a las personas jurídicas que no tienen como finalidad que esa utilidad o ganancia sea repartida entre sus miembros, se les califica como "sin ánimo de lucro," lo que implica que si obtuvieron utilidades, éstas se invertirán en el desarrollo de su finalidad, es decir, en la promoción y desenvolvimiento de su actividad.

En el caso concreto se observa que la demandada así se refirió a los ingresos discutidos: (folio 27 exp)

“... tenemos que la Fundación adicional a su labor filantrópica; percibe ingresos no operacionales provenientes de la inversión en sociedades, tanto a nivel nacional como internacional, lo cual deriva en rendimientos financieros, utilidad en venta de inversiones y diferencia en cambio. Tal como lo certificó el entonces apoderado especial de la Fundación, en comunicación del 5 de mayo del 2006, donde anexa la relación de ingresos obtenidos por rendimientos financieros, dividendos y diferencia en cambio, diferentes a su labor social, los cuales enmarcan dentro del código de actividad 52693 “Otros tipos de comercio NCP”, comprobándose que efectivamente la sociedad realiza una actividad gravable”.

Según la apelante, la Ley protege las actividades propias de la Fundación, pero en el caso de desarrollar actividades adicionales, de las que se generen rendimientos financieros, dividendos y diferencia en cambio, estos ingresos si deben ser gravados con el impuesto de Industria y Comercio.

Señaló también la apelante que la fundación actora, respecto de las actividades que se encuentran gravadas con el impuesto de Industria y Comercio, adquiere la calidad de sujeto pasivo, **pues a pesar de ser una entidad sin ánimo de lucro, desarrolla actividades comerciales** y de servicios, las cuales se encuentran gravadas con dicho impuesto.

Observa la Sala que, contrario a lo estimado por la apelante, no puede asimilarse el tratamiento tributario de una fundación sin ánimo de lucro, la cual se rige por el derecho civil, al de una sociedad que ejerce con ánimo de lucro, regida por las normas comerciales.

La ausencia de ánimo de lucro no impide a la fundación la realización de negocios o actividades encaminadas a conservar o aumentar sus bienes, ya que éstos son los medios o instrumentos para desarrollar con eficacia las actividades encaminadas a cumplir su objeto social (dotación y sostenimiento de una casa de protección para niñas).

El Consejo de Estado en sentencia del 7 de febrero de 2008, exp. 15785, M.P. María Inés Ortiz Barbosa, precisó que una fundación (persona jurídica de derecho privado regulada por los artículos 650⁶ y 652⁷ del C.C), para el desarrollo de su objeto puede realizar los actos y operaciones necesarios para cumplir o facilitar el cumplimiento de sus objetivos, advirtiendo que dicha persona jurídica no está integrada por personas sino por un patrimonio o conjunto de bienes.

Con fundamento en lo expuesto, concluyó la Sala en esa oportunidad, respecto a los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, que éstos resultan del giro ordinario de los negocios de una sociedad al tener su capital en cuentas bancarias, las cuales les producen determinados rendimientos, sin que ello constituya por sí sola una actividad comercial sujeta al impuesto de industria y comercio, y tampoco haga parte de los actos a que hace referencia el artículo 35 de la Ley 14 de 1983 en concordancia con el 20 del Código de Comercio.

Los ingresos por dividendos obtenidos por la Fundación actora, según la demandada, están gravados con ICA, en cuanto: *“...los ingresos obtenidos por la venta de inversiones, los rendimientos provenientes de las mismas y la diferencia en cambio están tipificadas de acuerdo con las normas descritas como actividades de comercio y al ser complementarias de la actividad social de educación están gravadas con el Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros⁸”*.

⁶ Artículo 650. Las fundaciones de beneficencia que hayan de administrarse por una colección de individuos, se regirán por los estatutos que el fundador les hubiere dictado; y si el fundador no hubiere manifestado su voluntad a este respecto, o sólo la hubiere manifestado incompletamente, será suplido este defecto por el presidente de la Unión.

⁷ Artículo 652. Las fundaciones perecen por la destrucción de los bienes destinados a su manutención.

⁸ Folio 27 (vuelto) exp.

Al respecto observa esta Sala que, como quedó anotado, la ausencia de ánimo de lucro no impide a la Fundación la realización de negocios o actividades tendientes a conservar o aumentar sus bienes, para desarrollar con eficacia las actividades encaminadas a cumplir su objeto social (protección de niñas desamparadas).

Acorde con lo señalado por el *a quo*: “...*las presuntas actividades comerciales que pretende gravar la Administración: (I) no están previstas en el objeto de la fundación, (II) no son desarrolladas de manera profesional, y (III) no tienen como finalidad la obtención de utilidades para repartir entre sus miembros, lo cual deviene en que los ingresos provenientes de aquellas no puedan ser gravados*”.

Toda vez que la Fundación Jorge Otero de Francisco y María Liévano de Otero ejecutó inversiones como medio para la conservación de un patrimonio existente (artículo 652 del Código Civil), destinado a cumplir actividades de interés social, esa no se puede predicar como actividad mercantil (artículo 20 del Código de Comercio) gravada con el impuesto de Industria y Comercio.

En cuanto a la diferencia en cambio, observa la Sala que el artículo 330 del Estatuto Tributario consagró que el sistema de ajustes integrales por inflación no será tenido en cuenta para la determinación del impuesto de industria y comercio. En consecuencia, por disposición expresa del legislador el sistema de ajustes integrales por inflación no puede tener efectos para el impuesto de Industria y Comercio.

Sobre este tema, la Sala en sentencia de 14 de abril de 1994, Exp. 4950⁹, señaló:

“A partir del 1o. de enero de 1992, fecha de aplicación de los ajustes por inflación de que trata el título V del libro primero del Estatuto Tributario, el ajuste de los activos expresados en moneda extranjera, en UPAC o con pacto de reajuste, que deben reexpresarse a la tasa de cambio, deben llevarse como un crédito (ingreso) a la cuenta de corrección monetaria e incrementar por el mismo valor el activo (art. 332 Estatuto Tributario), ajuste que, de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 4o. y 5o. del Decreto Reglamentario 2075 de 1992, puede aplicarse en forma anual o mensual.

En consecuencia el ajuste al crédito (ingreso) de la cuenta de corrección monetaria, por reexpresión de los bienes representados en divisas afecta el ingreso bruto de los contribuyentes y por lo tanto no debe tenerse en cuenta para efectos del impuesto de industria y comercio conforme con lo ordenado por la ley.

(...)

⁹ C.P. Dra. Consuelo Sarria Olcos

Si bien es cierto que, como lo afirma la Superintendencia Bancaria, el ajuste de los bienes expresados en moneda extranjera no se efectúa por el Porcentaje de Ajuste del Año Gravable, PAAG, equivalente a la variación porcentual de Índice de Precios al Consumidor para empleados elaborado por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística -DANE-, que se haya registrado entre el 1o. de diciembre del año anterior al gravable y el 30 de noviembre del año gravable, sino a la tasa de cambio, tal expresión sí corresponde al ajusté por inflación real que se hace con base a la devaluación del peso frente a las divisas, como puede deducirse del artículo 335 del Estatuto Tributario, ubicado en el Capítulo III del mismo Título V. Libro 1o. correspondiente al ajuste integral por inflación”.

En consecuencia, conforme al anterior pronunciamiento y según lo expresó la Sala en sentencia del 26 de marzo de 2009, exp. 16782¹⁰, la diferencia en cambio constituye una de las modalidades que el Estatuto Tributario Nacional consagraba como ajuste integral por inflación, lo que implica, entonces, que, de conformidad con el artículo 330 del Estatuto Tributario, los ingresos que se obtienen por tal concepto no deben hacer parte de la base gravable para efectos de impuesto de Industria y Comercio, y menos tratándose de una entidad de beneficencia sin ánimo de lucro.

En consecuencia, el recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia no está llamado a prosperar, y deberá confirmarse la decisión del Tribunal que declaró la nulidad de los actos acusados.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por Autoridad de la Ley.

F A L L A

1. **CONFÍRMASE** la sentencia apelada.
2. **RECONÓCESE** al abogado DIEGO ALEJANDRO PÉREZ PARRA, como apoderado de la parte demandada.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

Se deja constancia que la anterior providencia se estudio y aprobó en la sesión de la fecha.

¹⁰ C.P. Dra. Lígia López Díaz

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Presidente

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

WILLIAM GIRALDO GIRALDO