

IMPUESTO DE ESPECTACULOS PUBLICOS - Elementos. Evolución normativa / ESPECTACULOS PUBLICOS - Noción

El impuesto que el Municipio fijó en los actos administrativos demandados es el establecido en el artículo 7º de la Ley 12 de 1932, denominado de espectáculos públicos, consistente en el *diez por ciento (10%) sobre el valor de cada boleta de entrada personal a espectáculos públicos de cualquier clase*, y que fue cedido a los municipios y a Bogotá D.C., a partir del 1º de enero de 1969, según lo estableció el artículo 3º de la Ley 33 de 1968, y lo ratificó el Decreto 1333 de 1986, que dispuso: *"Artículo 223. Es propiedad exclusiva de los Municipios y del Distrito Especial de Bogotá el impuesto denominado "espectáculos públicos", establecido por el artículo 7o. de la Ley 12 de 1932 y demás disposiciones complementarias."*. Mediante el Decreto 1558 del 27 de septiembre de 1932 se hizo efectivo este impuesto a partir del 1º de octubre de ese año. En el inciso 2º del numeral 1º del artículo 1º del citado decreto, sobre el concepto de espectáculos públicos, se dijo: *"Para los efectos de este Decreto entiéndese por espectáculos públicos, entre otros, los siguientes: exhibiciones cinematográficas, compañías teatrales, circos, exhibiciones y demás espectáculos de esta índole, corridas de toros, carreras de caballos y exhibiciones deportivas, etc."*. Y, para el recaudo, en el artículo 2º, se estableció: *"a) Espectáculos públicos. Todo individuo o entidad que quiera llevar a cabo un espectáculo público de cualquier naturaleza, deberá presentar a la Oficina de Hacienda Nacional respectiva las boletas que vaya a dar al expendio, junto con una relación pormenorizada de ellas, en la cual se exprese su número, clase y precio. De esta relación se tomará nota en un libro o registro especial. Las boletas serán selladas por la Oficina Recaudadora y devueltas al interesado, para que al día siguiente útil de verificado el espectáculo, exhiba el saldo no vendido, con el objeto de hacer la liquidación y el pago del impuesto que corresponda a las boletas vendidas..."*. Los actos administrativos demandados también aluden a lo dispuesto en el artículo 2º del Decreto 021 de 1972, por el cual se reglamentó la Ley 30 de 1971, para determinar, qué se entiende por espectáculos públicos. Estableció la citada norma: *"Para los efectos contemplados en el presente Decreto, se entiende por espectáculos públicos, entre otros, los siguientes: exhibiciones cinematográficas, actuaciones de compañías teatrales, corridas de toros, carreras de caballos y concursos ecuestres, ferias exposiciones, riñas de gallos, ciudades de hierro y atracciones mecánicas, carreras y concursos de autos, exhibiciones deportivas, y las que tengan lugar en circos, estadios y coliseos, corrales y demás sitios en donde se presenten eventos deportivos, artísticos y de recreación, todo mediante el pago de la respectiva entrada."*

FUENTE FORMAL: LEY 12 DE 1932 - ARTICULO 7 / DECRETO 1558 DE 1932 - ARTICULO 1, NUMERAL 1, INCISO 2 - ARTICULO 2 / LEY 1 DE 1967 / LEY 33 DE 1968 - ARTICULO 3 / DECRETO 021 DE 1972 - ARTICULO 2 / LEY 30 DE 1976 - ARTICULO 9 / DECRETO 1333 DE 1986 - ARTICULO 223

CAJAS DE COMPENSACION FAMILIAR - Naturaleza jurídica. Características / CAJAS DE COMPENSACION FAMILIAR - Ingresos por entrada a sus centros recreacionales. Dada su naturaleza jurídica, se presume que todos los ingresos que registran en su contabilidad como entradas a sus centros recreacionales son pagados por los afiliados, sus beneficiarios y por no afiliados que acceden a sus instalaciones para su recreación o esparcimiento, en virtud de la obligación que tales entidades tienen de atender la seguridad social de los trabajadores

Por el contrario, en el proceso está demostrado que la demandante es una corporación con personería jurídica, proferida por la Superintendencia de Subsidio

Familiar, sometida al régimen legal establecido en la Ley 21 de 1982 para las cajas de compensación familiar, responsable de recaudar los aportes de los empleadores, destinados al pago del subsidio familiar de los trabajadores afiliados a dicha Caja, en dinero, servicios o en especies, mediante las obras y programas sociales que emprenda en los campos de (i) salud, (ii) programas de nutrición y mercadeo de productos alimenticios y otros que compongan la canasta familiar para ingresos bajos, (iii) educación integral y continuada; capacitación y servicios de biblioteca, (iv) vivienda, (v) crédito de fomento para industrias familiares, (vi) recreación social, y (vii) mercadeo de productos. También, conforme a la naturaleza jurídica de la Caja de Compensación Familiar de Caldas, se colige que los centros recreacionales que posee en el municipio de Palestina, están destinados para el servicio recreativo y de bienestar de los trabajadores afiliados a ella; quienes cancelan tarifas diferenciales, teniendo en cuenta los niveles de remuneración de los trabajadores, favoreciendo con tarifas más bajas para aquellos trabajadores que reciben menos ingresos; tarifas que tienen como propósito, cubrir los costos de operación y mantenimiento de los mencionados centros de recreación. Igualmente, permite la ley, el acceso de personas distintas a sus afiliados y beneficiarios, cubriendo una tarifa no subsidiada (L. 21/1982, Art. 64). Por lo tanto, se presume que todos los ingresos que se registran en la contabilidad de la Caja de Compensación Familiar de Caldas, como entradas a sus centros recreacionales, son pagados por afiliados, sus beneficiarios y personas no afiliadas que acceden a sus instalaciones para su recreación o esparcimiento, servicios que cumplen las cajas de compensación familiar en beneficio de los trabajadores afiliados como modalidad del subsidio familiar a que legalmente tienen derecho, lo cual responde, a la obligación que impuso la Ley 21 de 1982 de atender la seguridad social de los trabajadores.

FUENTE FORMAL: LEY 21 de 1982 - ARTICULO 64

IMPUESTO DE ESPECTACULOS PUBLICOS - Causación. No se causa por el hecho de que las Cajas de Compensación Familiar cobren por la entrada a los centros recreacionales de su propiedad, máxime si la administración no demuestra que en los referidos recintos se presentaron espectáculos públicos con las características a que se refieren la Ley 12 de 1932, el Decreto Reglamentario 1558 de 1932 y el Decreto 021 de 1972

En el informe rendido por el Asesor Contable del municipio de Palestina sobre los documentos obtenidos dentro de la inspección practicada a la Caja de Compensación Familiar de Caldas, hace una relación mensual por cada año objeto de inspección, es decir, 2004, 2005, 2006, 2007 y 2008, del “recaudo” de los centros recreacionales de la Caja ubicados en el citado Municipio, y sobre esas cifras calcula el impuesto de espectáculos públicos, los intereses de mora causados y la sanción por no declarar. [...] No obstante que, en el informe rendido por el Asesor Contable del Municipio, no explica cuáles ingresos de la contabilidad de la Caja de Compensación Familiar de Caldas tuvo en cuenta para calcular la base gravable del impuesto de espectáculos públicos, en la Resolución No. 233 del 30 de abril de 2009 se afirma que, la contribuyente ejerció actividades que generan el cobro del citado impuesto, los cuales, dijo, están “*taxativamente*” enunciados en el Decreto 021 de 1972, como son la presentación de eventos deportivos, artísticos y de recreación, “*actividad en la que obtuvo unos ingresos brutos provenientes del cobro de las entradas a los usuarios de los Centros Recreacionales, por la suma de: SEISCIENTOS TREINTA Y UN MILLONES CIENTO OCHENTA MIL CIENTO TREINTA PESOS (\$631.180.130) moneda legal.*” De lo anterior se colige que el Municipio asumió que todos los ingresos por entrada a los centros recreacionales de la Caja de Compensación Familiar de

Caldas estaban gravados con el impuesto de espectáculos públicos, creado por la Ley 12 de 1932. Este criterio asumido por el Municipio, de tomar todos los ingresos que recibió la mencionada Caja por concepto de entradas a los centros recreacionales, por la vigencia 2008, para calcular el monto del impuesto de espectáculos públicos, presuntamente causados e impagados, y que causó la liquidación de aforo por dicha vigencia, la Sala no lo comparte, porque no existe prueba que soporte que, tales ingresos, sean por concepto de espectáculos públicos realizados en dichas sedes, y por ende, estén gravados con el impuesto de espectáculos públicos, creado por la Ley 12 de 1932. [...] Si bien en los centros recreacionales de la Caja de Compensación Familiar de Caldas ubicados en el municipio de Palestina pudieron realizarse, en el año 2008, espectáculos públicos de las características señaladas en la Ley 12 de 1932 y en su Decreto reglamentario 1558 de 1932, patrocinados por la citada Caja o por terceros, el municipio de Palestina no aportó evidencias de la ocurrencia de aquellos eventos que puedan catalogarse de espectáculos públicos, pues como se ha vendido explicando, las cajas de compensación familiar no tienen como función la realización de espectáculos públicos, sino la prestación del servicio de recreación a sus afiliados y sus familias, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 21 de 1982. [...] En conclusión, el hecho de que se cobre por la entrada a los centros de recreación de propiedad de las Cajas de Compensación no implica que las actividades que se realizan en esas instalaciones sean objeto del impuesto de espectáculos públicos. El municipio de Palestina no demostró que en los citados recintos se presentaron espectáculos públicos por la vigencia 2008, de acuerdo con la definición que para el efecto se estableció en las normas legales analizadas.

FUENTE FORMAL: LEY 12 DE 1932 - ARTICULO 7 / DECRETO 1558 DE 1932 - ARTICULO 1, NUMERAL 1, INCISO 2 / DECRETO 021 DE 1972 - ARTICULO 2

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá D.C., veintinueve (29) de noviembre de dos mil doce (2012)

Radicación número: 17001-23-31-000-2009-00205-01(18581)

Actor: CAJA DE COMPENSACION FAMILIAR DE CALDAS

Demandado: MUNICIPIO DE PALESTINA – CALDAS

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 26 de agosto de 2010 proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, que accedió a las súplicas de la demanda. Dispuso la sentencia apelada:

“1. DECLARAR NO PROBADAS las excepciones de “inepta demanda”, “indebida acumulación de pretensiones”, “error de derecho”, y “existencia de un fallo de tutela” impetradas por la parte accionada, dentro del presente proceso que en ejercicio de la acción de NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO instauró la Caja de Compensación Familiar de Caldas – COMFAMILIARES en contra del MUNICIPIO DE PALESTINA (CALDAS), conforme a lo expuesto en la parte motiva.

2. DECLARAR LA NULIDAD de las Resoluciones No. 233 de 30 de abril de 2009 y No. 350 de junio 17 de 2009, por medio de las cuales el Municipio de Palestina, le determinó mediante liquidación de aforo, el impuesto de espectáculos públicos por el año 2008 a la Caja de Compensación Familiar de Caldas – Confamiliares, conforme a lo explicado en las consideraciones de esta sentencia.

3. SIN COSTAS por lo brevemente expuesto en la parte considerativa de esta providencia.

.....”

I- ANTECEDENTES

El municipio de Palestina –Caldas-, mediante la Resolución No. 233 de abril 30 de 2009, fijó la liquidación de aforo del impuesto de espectáculos públicos a la Caja de Compensación Familiar de Caldas por el año gravable 2008, por las sumas de \$63.118.013, por concepto del impuesto, \$16.172.000, por concepto de intereses y, \$126.236.026, por concepto de sanción por no declarar, la cual le fue notificada personalmente a la apoderada de la citada Caja de Compensación el día 7 de mayo de 2009.

La Caja de Compensación Familiar de Caldas interpuso recurso de reconsideración contra el mencionado acto administrativo y, por medio de la Resolución No. 350 de junio 17 de 2009, el municipio de Palestina, lo resolvió confirmándolo, siendo notificada personalmente la apoderada de la recurrente, el día 19 de junio de 2009.

II- DEMANDA

Ante el Tribunal Administrativo de Caldas, la Caja de Compensación Familiar de Caldas, solicitó:

“Se declare la nulidad del acto administrativo complejo, integrado por:

1.1. LA RESOLUCIÓN 233 de abril 30 de 2009, suscrita por el Sr. ALCALDE DE PALESTINA, por medio de la cual se expide una LIQUIDACIÓN DE AFORO por el año gravable 2008 al MUNICIPIO DE PALESTINA (sic), por concepto de ESPECTÁCULO PÚBLICO, con fundamento en la Ley 12 de 1932.

“1.2. LA RESOLUCIÓN 350 de junio 17 de 2009, notificada el 19 del mismo mes y año, suscrita igualmente por el Sr. ALCALDE DE PALESTINA, por MEDIO DE LA CUAL SE RESUELVE UN RECURSO DE RECONSIDERACIÓN y se declara agotada la vía gubernativa.”

Como consecuencia de las pretensiones anteriores y a título de restablecimiento del derecho, se declare:

1.3. Que la CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR DE CALDAS no es objeto del impuesto de espectáculos públicos, por la vigencia fiscal 2008.

1.4. Que el procedimiento utilizado por el MUNICIPIO DE PALESTINA contra la CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR DE CALDAS, para la investigación y determinación del presunto impuesto a su cargo (espectáculos públicos), no se adecuó a lo ordenado por las leyes 383 de 1997 y 788 de 2002, que obliga a los Municipio a adelantar el procedimiento de discusión y cobro de los tributos, bajos los parámetros del Estatuto Tributario Nacional, (decreto 624 de 1989).

1.5. Que en razón de la actitud asumida por el Municipio de Palestina, se le condene en costas o al pago de agencias en derecho.”

Citó como normas violadas: Constitución Política, artículos 2, 6, 29 y 338; Estatuto Tributario, artículos 643, 703, 715, 720, 730 y 779; Ley 383 de 1997, artículo 66; Ley 788 de 2002, artículo 59. El concepto de violación se resume, así:

Desconoció el Municipio lo dispuesto en los artículos 66 de la Ley 383 de 1997 y 59 de la Ley 788 de 2002, porque, para efecto de los procesos de investigación, determinación oficial del tributo y cobro de los mismos, el municipio debe someterse al procedimiento establecido en el Estatuto Tributario Nacional.

No existe el hecho generador del tributo de espectáculos públicos, porque en sus sedes ubicadas en el sector de Santagueda desarrolla, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley 21 de 1982, actividades de bienestar y recreación que no pueden confundirse como espectáculos públicos, así el ingreso a sus sedes tengan un valor a través de tarifas predeterminadas que se cobran a los usuarios y que se fijan teniendo como base los costos de operación y mantenimiento, los cuales son controlados por la Superintendencia del Subsidio Familiar, y estimadas, según el nivel de ingreso de los trabajadores afiliados.

La inspección tributaria no se adecuó a lo establecido en el artículo 779 del Estatuto Tributario, porque el auto de inspección no le fue notificado, tampoco se indicó en el mismo, cuáles eran los hechos materia de investigación, la prueba y los tributos que se estaban investigando; en la diligencia de inspección, la demandada se limitó a pedir los listados de los valores por concepto de ingresos a las sedes recreacionales de la Entidad en Santagueda, sin adelantar otra gestión y; no se demostró que el Secretario de Hacienda del municipio de Palestina, quien adelantó la diligencia, fuera contador y, su acompañante, tuviera la calidad de funcionario del Municipio.

No estableció la demandada, en la contabilidad ni en otros medios probatorios, que los valores consignados en la diligencia de inspección, constituyan la presunta base gravable del impuesto de espectáculos públicos para sustentar la liquidación de aforo.

El Municipio expidió 3 liquidaciones de aforo por el mismo año gravable, lo que significa que ya era un procedimiento concluido por esa vigencia fiscal, según el artículo 702 del Estatuto Tributario.

El Municipio omitió agotar el procedimiento previsto en los artículos 643, 715 y 716 del Estatuto Tributario, que consiste en imponer, en primer lugar, la sanción por no declarar, y si el contribuyente no lo hace voluntariamente, posteriormente, se procede a practicar la liquidación oficial.

Los actos administrativos demandados fueron expedidos por el Alcalde del municipio de Palestina, lo que desconoce el nivel de competencias para cada uno de los actos proferidos, pues en el proceso tributario la competencia se otorga a diferentes funcionarios: el que adelanta la investigación y determina el impuesto, y

otro, que debe resolver el recurso de reconsideración, con el fin de preservar el debido proceso y el derecho de defensa, según lo establecido en los artículos 691 y 721 del Estatuto Tributario.

III- CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El municipio de Palestina a través de apoderado se opuso a las pretensiones de la demanda, en resumen, por lo siguiente:

Dijo que el impuesto a espectáculos públicos es determinable y con claridad el sujeto pasivo es toda persona natural o jurídica que realice o presente “*espectáculos públicos de cualquier clase*”.

El artículo 849-1 del Estatuto Tributario consagra el saneamiento por irregularidades en el proceso, y se considera saneado cuando a pesar del vicio, el deudor actúa en el proceso y no la alega, lo cual sucedió en este caso, pues la demandante siguió actuando y proponiendo recursos y tutelas.

Está demostrado que la demandante en sus centros recreacionales hace presentaciones de artistas, show musicales y presentación de orquestas; el hecho generador del impuesto lo constituye el billete, tiquete o boleta de rifas y apuestas; la base gravable del impuesto está dada por el valor de cada boleta, billete o tiquete y; la tarifa del impuesto es el monto en dinero que debe pagar el contribuyente que, en este caso, es del 10% del valor de cada billete, boleta o tiquete.

Solicitó declarar probada la excepción de *inepta demanda* porque los actos administrativos demandados no son demandables ante la jurisdicción contencioso administrativa, pues el Estatuto Tributario taxativamente señala cuáles resoluciones son demandables ante esta jurisdicción, según el artículo 835 del Estatuto Tributario que determina que dentro del proceso de cobro administrativo coactivo, solo será demandable ante la jurisdicción las resoluciones que fallan las excepciones y ordena llevar adelante la ejecución, incurriéndose en un error de derecho.

Propuso declarar probada la excepción de *indebida acumulación de pretensiones*, ya que la petición de la accionante está encaminada a que, como consecuencia de

la declaratoria de nulidad de los actos administrativos demandados, declare que no está obligada o no es sujeto pasivo para pagar la sanción por la no declaración del impuesto de espectáculo público, pues de ser ilegal el cobro obviamente lo sería la sanción por la no cancelación a tiempo.

Por último, solicitó declarar probada la excepción de *existencia de jurisprudencia de tutela respecto al tema tratado*, pues en la sentencia T-027/2005, la Corte Constitucional se pronunció respecto del pago del impuesto al deporte, y en ninguno de sus apartes se señaló que las cajas de compensación estuvieran exentas del citado impuesto.

IV- SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Caldas, mediante sentencia del 26 de agosto de 2010, declaró no probadas las excepciones y accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, en síntesis, por lo siguiente:

La sustentación de la excepción de *inepta demanda* no es válida, porque lo que se demanda son los actos administrativos que determinaron la obligación, por parte de la demandante, de declarar y pagar el impuesto de espectáculo públicos por el año 2008 y no los actos propios del cobro coactivo, los cuales confunde el Municipio.

La excepción de *indebida acumulación de pretensiones* tampoco prospera por cuanto, las pretensiones de la demanda cumplen con las condiciones del artículo 34 del Código de Procedimiento Civil, pues el Tribunal es competente para conocer de las pretensiones, es jurídico que se pida como restablecimiento del derecho que se declare que la demandante no está obligada al pago del impuesto de espectáculos públicos por el año 2008 y, las peticiones se pueden tramitar bajo la misma cuerda.

No existe error de derecho porque la demanda está dirigida a lograr la nulidad de los actos que determinaron el impuesto de espectáculos públicos y no de los actos del proceso de cobro coactivo, y la excepción de *existencia de jurisprudencia de tutela respecto al tema tratado* se resolverá con el problema jurídico principal.

Sostuvo que existen dos tipos de impuestos denominados “*espectáculos públicos*”; uno denominado de espectáculos públicos, creado mediante la Ley 12 de 1932, que corresponde al 10% por cada boleta de entrada a espectáculos públicos, el cual es propiedad de municipios, y el otro, denominado impuesto al deporte, creado en la Ley 1ª de 1967, que es de propiedad de la Nación, aunque con destinación específica para los municipios.

Sobre estos impuestos, los municipios tienen facultad para fiscalizar, determinar, liquidar y realizar el cobro, el primero por ser de propiedad del municipio, y el segundo, a pesar de ser nacional, por haberse expresamente delegado en los municipios estas facultades.

El impuesto sobre espectáculos público grava la adquisición de cualquier boleta que origine el derecho a presenciar un espectáculo abierto al público, y, en este sentido, el concepto espectáculo público conlleva un evento cuyo ingreso sea público, luego no se podría hablar de espectáculo público, cuando los espectáculos a realizar sólo permiten a un determinado grupo de personas que pertenecen a un gremio, organización, asociación etc.

Las actividades desarrolladas misionalmente por la demandante no encajan dentro del hecho generador del impuesto a espectáculos públicos ni del impuesto al deporte, porque los eventos que realiza no son abiertos al público, pues están dirigidos para el disfrute de los afiliados, beneficiarios o a familiares o invitados de éstos, en consecuencia, conforme al objeto legal de la demandante (Ley 21 de 1982), los programas de salud, vivienda, recreación y demás señalados en las normas, no están dirigidos para el acceso libre del público. Por lo tanto, no se cumple con el principal elemento del gravamen, que el espectáculo sea de libre acceso al público.

Tampoco se allegó prueba que demuestre que los eventos de recreación adelantados por la demandante estuvieran abiertos al público.

Las actividades de recreación que desarrolla la accionante no pueden catalogarse con ánimo de lucro, sino como una obligación de inversión social a que se comprometen este tipo de asociaciones con los afiliados, en virtud de lo dispuesto en la Ley 21 de 1982.

En caso que la Caja hubiera realizado espectáculos públicos, le correspondía al municipio haber demostrado la existencia del mismo, mas no limitarse a considerar que todas las boletas de ingreso a los programas de recreación eran verdaderos espectáculos públicos.

La sentencia T-027/2005 de la Corte Constitucional no resolvió sobre si las actividades de recreación ejecutadas por las cajas de compensación se subsumen dentro del hecho generador del impuesto de espectáculos públicos.

El acto de liquidación de aforo no se ajustó a las disposiciones legales, vulnerando el principio de legalidad y el derecho al debido proceso, puesto que previo a la expedición de la liquidación de aforo era requisito que se procediera a emplazar al contribuyente para que presentara la declaración, en este caso, la del supuesto impuesto de espectáculos públicos; en el evento de que el que el contribuyente no acatara el emplazamiento dentro del término señalado en el artículo 715 del Estatuto Tributario, el Municipio debió proceder a imponer la sanción de que habla el artículo 643 ibídem y; una vez ejecutoriado este acto, proceder a proferir la liquidación de aforo.

Si bien obra un acto por medio del cual se inician los trámites para realizar el cobro coactivo del impuesto, en la parte resolutive de dicho acto se requiere a la Caja para que dentro del término de un mes, efectuó la cancelación del impuesto, luego debe entenderse que por medio de este acto se hizo el emplazamiento, sin embargo, no aparece en los antecedentes administrativos la sanción por no declarar de que hablan los artículos 643 y 716 del Estatuto Tributario, siendo que este acto debía finiquitarse previamente como lo señala el artículo 717 ibídem, observándose una pretermisión de etapas que conllevan a la vulneración del debido proceso.

Se evidencia que en la Resolución No. 233 del 30 de abril de 2009, se impuso sanción por no declarar, lo que es abiertamente contrario a lo prescrito por el artículo 717 del Estatuto Tributario, con lo cual se le impidió al demandante acogerse a la reducción de la sanción de que se habla en el párrafo 2º del artículo 642 ibídem.

Por lo expuesto, le asiste razón a la parte demandante, cuando discute que las actividades desarrolladas por ella no están subsumidas en el hecho generador del

impuesto de espectáculos públicos, y que en la expedición de la liquidación de aforo, se evidencia la vulneración del derecho al debido proceso por pretermisión de las etapas propias del proceso de determinación del impuesto.

V- RECURSO DE APELACIÓN

El municipio de Palestina apeló la sentencia, en resumen, dijo:

Dentro de las apreciaciones de la sentencia no se tuvieron en cuenta las exenciones que prevé el artículo 73 de la Ley 2 de 1976 para el impuesto de espectáculos públicos.

No se profundizó sobre los aspectos principales de la acción de tutela que se falló a favor del municipio de Palestina.

De las tomas fotográficas y el video, que se adjuntan al recurso, se demuestra que dentro de los centros recreacionales de la demandante se realizan, durante los principales días de la semana, especialmente dominicales y festivos, diversas actividades deportivas y recreativas, y donde cualquier persona, afiliada o no, puede acceder a las instalaciones cancelando un tiquete de ingreso. Por lo tanto, no es cierto que en estas instalaciones se manejen como especie de clubes de socios exclusivamente privados; en el centro recreativo se accede de acuerdo a la categoría, y si es particular, se debe pagar un precio especial.

VI- ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandante** reiteró los argumentos expuestos en la demanda y, en relación con la apelación presentada por el Municipio, dijo:

Las fotografías aportadas en segunda instancia no tienen valor probatorio, pues no fueron allegadas oportunamente al proceso, y no se puede colegir que correspondan a instalaciones de la Caja de Compensación y que obedezcan a actividades realizadas para el año 2008, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 174 y 361 del Código de Procedimiento Civil.

Por otra parte, ningún reparo realizó el municipio de Palestina en su escrito de apelación frente al argumento del *a quo* según el cual, el ente municipal, en un

solo acto, determinó el tributo e impuso sanción por no declarar, pretermitiendo la etapa consagrada en el artículo 643 del Estatuto Tributario, en desmedro de la posibilidad que le asistía a la Caja de cumplir la obligación formal dentro del término, para interponer el recurso de reconsideración, y acogerse, en la misma oportunidad, a la sanción reducida por no declarar, como lo autoriza el párrafo segundo de la misma disposición.

La **demandada** reiteró los argumentos expuestos en la sustentación del recurso de apelación.

El agente del **Ministerio Público** no rindió concepto.

VII- CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 26 de agosto de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas.

Se trata de dilucidar, si el *a quo*, al proferir la sentencia recurrida, omitió valorar las pruebas que, según el Municipio, demostraban que el impuesto de espectáculos públicos, liquidado en los actos administrativos acusados, se causó por el año gravable 2008.

El impuesto que el Municipio fijó en los actos administrativos demandados es el establecido en el artículo 7º de la Ley 12 de 1932, denominado de espectáculos públicos, consistente en el *diez por ciento (10%) sobre el valor de cada boleta de entrada personal a espectáculos públicos de cualquier clase*, y que fue cedido a los municipios y a Bogotá D.C., a partir del 1º de enero de 1969, según lo estableció el artículo 3º de la Ley 33 de 1968, y lo ratificó el Decreto 1333 de 1986¹, que dispuso:

"Artículo 223. Es propiedad exclusiva de los Municipios y del Distrito Especial de Bogotá el impuesto denominado "espectáculos públicos", establecido por el artículo 7o. de la Ley 12 de 1932 y demás disposiciones complementarias."

¹ Publicado en el Diario Oficial 37.466 del 14 de mayo de 1986.

Mediante el Decreto² 1558 del 27 de septiembre de 1932 se hizo efectivo este impuesto a partir del 1º de octubre de ese año. En el inciso 2º del numeral 1º del artículo 1º del citado decreto, sobre el concepto de espectáculos públicos, se dijo:

“Para los efectos de este Decreto entiéndese por espectáculos públicos, entre otros, los siguientes: exhibiciones cinematográficas, compañías teatrales, circos, exhibiciones y demás espectáculos de esta índole, corridas de toros, carreras de caballos y exhibiciones deportivas, etc.”

Y, para el recaudo, en el artículo 2º, se estableció:

“a) Espectáculos públicos.

Todo individuo o entidad que quiera llevar a cabo un espectáculo público de cualquier naturaleza, deberá presentar a la Oficina de Hacienda Nacional respectiva las boletas que vaya a dar al expendio, junto con una relación pormenorizada de ellas, en la cual se exprese su número, clase y precio. De esta relación se tomará nota en un libro o registro especial. Las boletas serán selladas por la Oficina Recaudadora y devueltas al interesado, para que al día siguiente útil de verificado el espectáculo, exhiba el saldo no vendido, con el objeto de hacer la liquidación y el pago del impuesto que corresponda a las boletas vendidas.

.....”

Los actos administrativos demandados también aluden a lo dispuesto en el artículo 2º del Decreto 021 de 1972³, por el cual se reglamentó la Ley 30 de 1971, para determinar, qué se entiende por espectáculos públicos. Estableció la citada norma:

“Para los efectos contemplados en el presente Decreto, se entiende por espectáculos públicos, entre otros, los siguientes: exhibiciones cinematográficas, actuaciones de compañías teatrales, corridas de toros, carreras de caballos y concursos ecuestres, ferias exposiciones, riñas de gallos, ciudades de hierro y atracciones mecánicas, carreras y concursos de autos, exhibiciones deportivas, y las que tengan lugar en circos, estadios y

² Publicado en el Diario Oficial No. 22100 del 30 de septiembre de 1932.

³ Publicado en el Diario Oficial No. 33523 del 19 de febrero de 1972.

*coliseos, corrales y demás sitios en donde se presenten eventos deportivos, artísticos y de recreación, todo mediante el pago de la respectiva entrada.*⁴

En el acervo probatorio se encuentran las siguientes pruebas relevantes:

1) Auto⁵ de Inspección Tributaria y Contable del 6 de abril de 2009, expedido por el Alcalde del municipio de Palestina, comisionando al Secretario de Hacienda Municipal y al Asesor Contable de ese Municipio, para la práctica de la inspección, cuyo fin es verificar la exactitud de los ingresos y el cumplimiento de la obligación correspondiente al impuesto de espectáculos públicos, creado por el artículo 7 de la Ley 12 de 1932, por los períodos 2004, 2005, 2006, 2007 y 2008.

2) Acta⁶ de Inspección Tributaria de fecha 17 de abril de 2009 realizada a los libros de contabilidad de la Caja de Compensación Familiar de Caldas, practicada por el Secretario de Hacienda del municipio de Palestina, donde consta que se solicitó la siguiente información:

- Estado de resultados consolidados de los años 2004, 2005, 2006, 2007 y 2008.
- Reporte discriminado mes a mes de las cuentas 415510321, 415510325, 415510327, 415510329, 415510341 y 415510337 de los centros recreacionales de La Rochela y Santagueda.
- Informe detallado de los ingresos de los centros vacacionales.
- Informe de estadística del número de personas que ingresaron a los centros La Rochela y Santagueda, discriminadas mes a mes y las tarifas de entrada establecidas para cada año por parte de la caja de compensación de Caldas.

⁴ El Decreto 021 de 1972 se refiere es al impuesto de espectáculos públicos que se originó en la ley 1ª de 1967, de propiedad de la Nación, y que por disposición del artículo 9 de la ley 30 de 1971, se estableció que se cobraría en forma indefinida. En la sentencia C-185 de 1998, la Corte Constitucional explica este impuesto y lo diferencia del regulado por la Ley 12 de 1932. La Sala también lo distinguió en la Sentencia del 11 de agosto de 2011, Expediente 18019, Consejera ponente, Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁵ Fls 253 y 254 Cdo. Antecedentes

⁶ Fls. 161 a 162 Cdo. Antecedentes

3) Oficio⁷ del 22 de abril de 2009 suscrito por el contador del municipio de Palestina, dirigido al Secretario de Hacienda Municipal, remitiéndole “las cifras certificadas de los valores año a año desde el 2004 hasta el 2008 en lo que respecta a los tributos consagrados en la Ley 12 de 1.932”. Respecto al año 2008, liquida el impuesto sobre un recaudo mensual que totaliza en la suma de \$631.180.130, estableciendo que el valor del impuesto es de \$63.118.013, los intereses de mora en \$16.172.000, y la sanción por no declarar en \$126.236.026.

4) Certificado⁸ expedido por el Revisor Fiscal de la Caja de Compensación Familiar de Caldas sobre los ingresos percibidos en los Centros Recreacionales La Rochela y Santaguada, por la año 2008, por los siguientes conceptos y valores:

AÑO - 2008	ROCHELA	SANTAGUEDA	TOTAL
ENTRADAS	459.174.711	137.327.300	596.502.011
ENTRADA LAGO EN CANOAS	5.973.000		5.973.000
ENTRADA SALA DE JUEGOS	2.134.650	779.200	2.913.850
ENTRADA SAUNA TURCO	9.708.299		9.708.299
ENTRADA ATRACTIVOS ADICIONALES	4.090.000		4.090.000
ENTRADA TOBOGANES		27.304.000	27.304.000
TOTALES	481.080.660	165.410.500	646.491.160

5) Resolución No. 233 del 30 de abril de 2009⁹, expedida por el Alcalde del municipio de Palestina, por medio de la cual se fijó la liquidación de aforo del impuesto de espectáculos públicos al contribuyente Caja de Compensación Familiar de Caldas, por la vigencia 2008.

6) Resolución No. 350 del 17 de junio de 2009¹⁰, expedida por el Alcalde del municipio de Palestina, mediante la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto por la Caja de Compensación Familiar de Caldas contra la Resolución No. 233 de 2009, confirmándola.

Si bien con la sustentación del recurso de apelación el Municipio allegó nuevas pruebas, éstas no serán apreciadas, debido a que no fueron solicitadas y

⁷ Fls. 181 a 187 Cdo. Antecedentes

⁸ Fl. 72 Cdo. Principal.

⁹ Fls. 142 a 146 Cdo. Antecedentes

¹⁰ Fls. 5 a 18 Cdo. Antecedentes

aportadas en la oportunidad procesal de conformidad con lo dispuesto en los artículos 174 y 183 del Código de Procedimiento Civil, normas aplicables en los procesos ante esta Jurisdicción, de conformidad con el artículo 168 del Código Contencioso Administrativo, y además, el apelante no solicitó la práctica de pruebas en esta instancia con fundamento en una de las causales previstas en el artículo 214 del Código Contencioso Administrativo.

La Sala observa, de las pruebas oportunamente allegadas, que el municipio de Palestina practicó una inspección a los libros de contabilidad de la Caja de Compensación Familiar de Caldas, con el fin de verificar si este contribuyente había cumplido con la obligación de pagar el impuesto de espectáculos públicos, establecido en el artículo 7 de la Ley 12 de 1932, por los eventos realizados en los centros recreacionales ubicados en ese Municipio.

En el informe rendido por el Asesor Contable del municipio de Palestina sobre los documentos obtenidos dentro de la inspección practicada a la Caja de Compensación Familiar de Caldas, hace una relación mensual por cada año objeto de inspección, es decir, 2004, 2005, 2006, 2007 y 2008, del “recaudo” de los centros recreacionales de la Caja ubicados en el citado Municipio, y sobre esas cifras calcula el impuesto de espectáculos públicos, los intereses de mora causados y la sanción por no declarar.

En lo que respecta al año 2008, el recaudo fue de \$631.180.130,00, cifra sobre la cual el Municipio, en la Resolución No. 233 del 30 de abril de 2009, acto administrativo acusado, determina el impuesto de espectáculos públicos para esa vigencia, los intereses de mora causados y la sanción por no declarar.

No obstante que, en el informe rendido por el Asesor Contable del Municipio, no explica cuáles ingresos de la contabilidad de la Caja de Compensación Familiar de Caldas tuvo en cuenta para calcular la base gravable del impuesto de espectáculos públicos, en la Resolución No. 233 del 30 de abril de 2009 se afirma que, la contribuyente ejerció actividades que generan el cobro del citado impuesto, los cuales, dijo, están “*taxativamente*” enunciados en el Decreto 021 de 1972, como son la presentación de eventos deportivos, artísticos y de recreación, “*actividad en la que obtuvo unos ingresos brutos provenientes del cobro de las entradas a los usuarios de los Centros Recreacionales, por la suma de:*

SEISCIENTOS TREINTA Y UN MILLONES CIENTO OCHENTA MIL CIENTO TREINTA PESOS (\$631.180.130) moneda legal.”

De lo anterior se colige que el Municipio asumió que todos los ingresos por entrada a los centros recreacionales de la Caja de Compensación Familiar de Caldas estaban gravados con el impuesto de espectáculos públicos, creado por la Ley 12 de 1932.

Este criterio asumido por el Municipio, de tomar todos los ingresos que recibió la mencionada Caja por concepto de entradas a los centros recreacionales, por la vigencia 2008, para calcular el monto del impuesto de espectáculos públicos, presuntamente causados e impagados, y que causó la liquidación de aforo por dicha vigencia, la Sala no lo comparte, porque no existe prueba que soporte que, tales ingresos, sean por concepto de espectáculos públicos realizados en dichas sedes, y por ende, estén gravados con el impuesto de espectáculos públicos, creado por la Ley 12 de 1932.

Por el contrario, en el proceso está demostrado que la demandante es una corporación¹¹ con personería jurídica, proferida por la Superintendencia de Subsidio Familiar, sometida al régimen legal establecido en la Ley 21 de 1982 para las cajas de compensación familiar, responsable de recaudar los aportes de los empleadores, destinados al pago del subsidio familiar de los trabajadores afiliados a dicha Caja, en dinero, servicios o en especies, mediante las obras y programas sociales que emprenda en los campos de (i) salud, (ii) programas de nutrición y mercadeo de productos alimenticios y otros que compongan la canasta familiar para ingresos bajos, (iii) educación integral y continuada; capacitación y servicios de biblioteca, (iv) vivienda, (v) crédito de fomento para industrias familiares, (vi) recreación social, y (vii) mercadeo de productos.

También, conforme a la naturaleza jurídica de la Caja de Compensación Familiar de Caldas, se colige que los centros recreacionales que posee en el municipio de Palestina, están destinados para el servicio recreativo y de bienestar de los trabajadores afiliados a ella; quienes cancelan tarifas diferenciales, teniendo en cuenta los niveles de remuneración de los trabajadores, favoreciendo con tarifas más bajas para aquellos trabajadores que reciben menos ingresos; tarifas que

¹¹ Fl. 42 Cdo. Principal

tienen como propósito, cubrir los costos de operación y mantenimiento de los mencionados centros de recreación. Igualmente, permite la ley, el acceso de personas distintas a sus afiliados y beneficiarios, cubriendo una tarifa no subsidiada (L. 21/1982, Art. 64).

Por lo tanto, se presume que todos los ingresos que se registran en la contabilidad de la Caja de Compensación Familiar de Caldas, como entradas a sus centros recreacionales, son pagados por afiliados, sus beneficiarios y personas no afiliadas que acceden a sus instalaciones para su recreación o esparcimiento, servicios que cumplen las cajas de compensación familiar en beneficio de los trabajadores afiliados como modalidad del subsidio familiar a que legalmente tienen derecho, lo cual responde, a la obligación que impuso la Ley 21 de 1982 de atender la seguridad social de los trabajadores.

Si bien en los centros recreacionales de la Caja de Compensación Familiar de Caldas ubicados en el municipio de Palestina pudieron realizarse, en el año 2008, espectáculos públicos de las características señaladas en la Ley 12 de 1932 y en su Decreto reglamentario 1558 de 1932, patrocinados por la citada Caja o por terceros, el municipio de Palestina no aportó evidencias de la ocurrencia de aquellos eventos que puedan catalogarse de espectáculos públicos, pues como se ha vendido explicando, las cajas de compensación familiar no tienen como función la realización de espectáculos públicos, sino la prestación del servicio de recreación a sus afiliados y sus familias, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 21 de 1982.

Se reitera, no obran pruebas que demuestre que en el año gravable 2008, en los centros recreacionales de la demandante ubicados en el municipio de Palestina, se realizaron actividades que se consideren espectáculos públicos, en los que se omitió pagar el referido impuesto.

En conclusión, el hecho de que se cobre por la entrada a los centros de recreación de propiedad de las Cajas de Compensación no implica que las actividades que se realizan en esas instalaciones sean objeto del impuesto de espectáculos públicos. El municipio de Palestina no demostró que en los citados recintos se presentaron espectáculos públicos por la vigencia 2008, de acuerdo con la definición que para el efecto se estableció en las normas legales analizadas. Por lo tanto, la sentencia apelada será confirmada.

Respecto de que en la sentencia no se tuvieron en cuenta las exenciones previstas en la ley para el impuesto de espectáculos públicos, la Sala estima que al no encontrar el *a quo*, en el presente caso, prueba sobre la causación del impuesto de espectáculos público, lo relevaba de tener que referirse a las exenciones establecidas en la ley sobre este impuesto.

Tampoco es de recibo, la inconformidad de que no se atendieron las consideraciones expresadas por la Corte Constitucional en la sentencia T-27/2005, pues en dicha providencia, la Caja de Compensación Familiar del Valle del Cauca reclamaba el amparo constitucional del derecho al debido proceso, por cuanto, estimaba que el Instituto Municipal para el Deporte, la Recreación, el Aprovechamiento del Tiempo Libre y la Educación Extra-Escolar de Calima El Darién, carecía de competencia para la fiscalización, investigación y liquidación del impuesto de espectáculos públicos, y le venía adelantando un proceso de cobro coactivo por este concepto, asunto distinto al debatido en este proceso; además, la Corte en esa sentencia no hizo pronunciamiento alguno, respecto de la aplicación de excepciones en la materia, y no se refirió sobre los términos y conceptos en los que deben contribuir a espectáculos públicos las cajas de compensación familiar.

Por otra parte, la Sala observa que el demandante, en la sustentación del recurso, no controvertió uno de los argumentos que motivaron la decisión de primera instancia consistente en que el *a quo* dio por demostrado que los actos administrativos demandados violaron el debido proceso a la accionante porque se pretermitió el procedimiento previsto en el Estatuto Tributario para la expedición de la liquidación de aforo.

Como mediante el recurso de apelación el Municipio pretende la revocatoria de la sentencia, y por ende, la negación de las pretensiones de la demanda, era su deber apelar todos los argumentos necesarios y explícitos que le permitieron al *a quo* resolver el caso concreto. Al respecto esta Sala ha considerado:¹²

¹² Sentencia de 4 de marzo de 2010, Expediente 15328, Consejo ponente, Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Actor: Oftalmos S.A. Demandada: Dirección de Impuestos Distritales de Bogotá.

“Según el artículo 350 del Código de Procedimiento Civil, la finalidad del recurso de apelación es que la providencia de primer grado sea revisada por el superior jerárquico del funcionario judicial que la profirió, para que en análisis de su legalidad la confirme, revoque o modifique¹³. De ahí la necesidad de que el recurso de apelación se sustente. La sustentación es la oportunidad o el medio para que la recurrente manifieste los motivos de inconformidad con la decisión, pero en los aspectos que fundamentaron su posición, como demandante o como demandada, en el debate judicial, y sobre los cuales el a quo se pronunció de manera adversa o simplemente no se pronunció.

El marco conformado por la sentencia y el recurso de apelación es el parámetro que limita la decisión judicial de segunda instancia. Como lo señaló la jurisprudencia citada, el superior no tiene la libertad de suponer otros motivos que a su juicio debieron ser invocados en contra de la decisión.”

Por lo tanto, al no existir motivos de inconformidad frente al fallo de primera instancia de que los actos administrativos acusados infringieron el debido proceso de la demandante, también es razón para confirmar el fallo apelado.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA

CONFÍRMASE la sentencia del 26 de agosto de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas.

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

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

¹³ Sentencias de 18 de marzo de 2001, Exp. 13683, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio H. y 25 de septiembre de 2006, Exp. 14968, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Presidente

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

Ausente con permiso

WILLIAM GIRALDO GIRALDO