

CAJAS DE COMPENSACION FAMILIAR - Naturaleza jurídica. Características

Las Cajas de Compensación Familiar son personas jurídicas de derecho privado, sin ánimo de lucro, organizadas como corporaciones en la forma prevista en el Código Civil; cumplen funciones de seguridad social y están sometidas al control y vigilancia del Estado, en la forma establecida por la Ley 21 de 1982, en su artículo 39; son entidades de origen legal y de naturaleza especial, que pueden crear los particulares con fines sociales y sin ánimo de lucro. En las actividades de las Cajas de Compensación existe un interés público, por lo cual su regulación y orientación compete al Estado; obtienen su personería jurídica ante la Superintendencia del Subsidio Familiar y están sometidas a su inspección y vigilancia. La Ley 21 de 1982 fijó los criterios generales que rigen las obras y programas sociales que realizan las Cajas de Compensación Familiar, en el orden que a continuación se señala: - Salud, - Programas de nutrición y mercadeo de productos alimenticios y otros que compongan la canasta familiar para ingresos bajos (obreros), definida por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE), - Educación integral y continuada; capacitación y servicios de biblioteca, - Vivienda, - Crédito de fomento para industrias familiares, - Recreación Social, - Mercadeo de productos diferentes a los enunciados en el ordinal 2º el cual se hará de acuerdo con la reglamentación que expida posteriormente el Gobierno Nacional.

FUENTE FORMAL: LEY 21 DE 1982 - ARTICULO 39

CAJAS DE COMPENSACION FAMILIAR - Funciones

Según el artículo 41 de la mencionada ley, las Cajas de Compensación Familiar tienen las siguientes funciones: 1. "Recaudar, distribuir y pagar los aportes destinados al subsidio familiar, Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), Escuela Superior de Administración Pública (ESAP), las escuelas industriales y los Institutos Técnicos en los Términos y con las modalidades de la ley; 2. Organizar y administrar las obras y programas que se establezcan para el pago del subsidio familiar en especie o servicios, de acuerdo con lo prescrito en el artículo 62 de la presente Ley; 3. Ejecutar, con otras Cajas o mediante vinculación con organismos y entidades públicas o privadas que desarrollen actividades de seguridad social, programas de servicios, dentro del orden de prioridades señalado por la ley; 4. Cumplir con las demás funciones que señale la ley". Por su parte, la Ley 789 de 2002 amplió las funciones antes mencionadas, con las siguientes: 1. "Ejecutar actividades relacionadas con sus servicios, la protección y la seguridad social directamente, o mediante alianzas estratégicas con otras Cajas de Compensación o a través de entidades especializadas públicas o privadas, conforme con las disposiciones que regulen la materia; 2. Invertir en los regímenes de salud, riesgos profesionales y pensiones, conforme con las reglas y términos del Estatuto Orgánico del Sector Financiero y demás disposiciones que regulen las materias. (...); 3. Participar, asociarse e invertir en el sistema financiero a través de bancos, cooperativas financieras, compañías de financiamiento comercial y organizaciones no gubernamentales cuya actividad principal de la respectiva institución sea la operación de microcrédito, conforme las normas del Estatuto Orgánico del Sector Financiero y demás normas especiales conforme la clase de entidad. (...); 4. Podrán asociarse, invertir o constituir personas jurídicas para la realización de cualquier actividad, que desarrolle su objeto social, en las cuales también podrán vincularse los trabajadores afiliados; 5. Administrar, a través de los programas que a ellas corresponda, las actividades de subsidio en dinero; recreación social, deportes, turismo, centros recreativos y vacacionales; cultura, museos, bibliotecas y teatros; vivienda de interés social; créditos, jardines sociales o programas de

atención integral para niños y niñas de 0 a 6 años; programas de jornada escolar complementaria; educación y capacitación; atención de la tercera edad y programas de nutrición materno-infantil y, en general, los programas que estén autorizados a la expedición de la presente ley, para lo cual podrán continuar operando con el sistema de subsidio a la oferta; 6. Administrar jardines sociales de atención integral a niños y niñas de 0 a 6 años a que se refiere el numeral anterior, propiedad de entidades territoriales públicas o privadas. En la destinación de estos recursos las cajas podrán atender niños cuyas familias no estén afiliadas a la Caja respectiva. (...).”

FUENTE FORMAL: LEY 21 DE 1982 - ARTICULO 41 / LEY 789 DE 2002

IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS - Cajas de Compensación Familiar. Alcance de las expresiones actividades relacionadas con la salud, actividades relacionadas con la educación, actividades de interés general, programas de desarrollo social, actividades industriales, actividades comerciales y actividades financieras, para los efectos del artículo 19-2 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 1 de la Ley 488 de 1998

Por actividades relacionadas con la salud se entienden todas aquellas que en forma inmediata tienden a conservar el derecho a la vida, y todas aquellas de carácter asistencial, como la asistencia médica, los derechos hospitalarios, de laboratorio o farmacéuticos, inherentes a prestar atención a la persona. En lo que atañe a las actividades relacionadas con la educación, se entienden, de conformidad con el artículo 67 de la Constitución Política, todas aquellas que permiten al ser humano el acceso al conocimiento, a la ciencia, a la tecnología y a los demás bienes y valores de la cultura. El Decreto 124 de 1997 señaló que las actividades son de interés general y los programas de desarrollo social, cuando su operación afecta a la colectividad al propender por su mejoramiento, además de estar orientados a beneficiar a todo el conglomerado social. Por su parte, el artículo 1° del Decreto Reglamentario 433 de 1999, dispone que son: Actividades industriales. Las de extracción, transformación o producción de bienes corporales muebles que se realicen en forma habitual, incluidos aquellos bienes corporales muebles que se convierten en inmuebles por adhesión o destinación. Actividades comerciales. Las actividades definidas como tales por el Código de Comercio, de conformidad con el artículo 20. Actividades financieras. Las actividades de captación y colocación de dineros del público en general, en forma habitual.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCION POLITICA - ARTICULO 67 / DECRETO 124 DE 1997 / DECRETO REGLAMENTARIO 433 DE 1999 – ARTICULO 1 / CODIGO DE COMERCIO - ARTICULO 20

IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS - Cajas de Compensación Familiar. Su calidad de contribuyentes de ese gravamen está condicionada a que reciban ingresos generados en actividades industriales, comerciales y financieras distintas a la inversión de su patrimonio y diferentes a las relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social / IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS - Cajas de Compensación Familiar. Base gravable. Si realizan actividades industriales, comerciales y financieras distintas a la inversión de su patrimonio y diferentes a las relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social tributan a la tarifa general aplicada sobre la renta líquida gravable que obtengan en el periodo

De conformidad con el artículo 19-2 del Estatuto Tributario, en el caso de las cajas de compensación familiar, la calidad de contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios está condicionada a que reciban ingresos generados en actividades industriales y comerciales y en actividades financieras distintas a la inversión de su patrimonio, diferentes a las relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social. Por lo tanto, si las entidades mencionadas desarrollan actividades vinculadas con la salud, la educación, la recreación y el desarrollo social, sus ingresos no están gravados con el impuesto sobre la renta; si reciben ingresos provenientes de otras actividades tributan a la tarifa general, aplicada sobre la renta líquida gravable que obtenga en el período. [...] Los antecedentes antes anotados permiten inferir que la Caja de Compensación Familiar del Quindío presta el servicio de turismo social a través de sus hoteles y tiendas en los que se venden bebidas y vitaminas y se presta el servicio de cafetería y de llamadas telefónicas, entre otros, lo cual tiene vínculo directo con las actividades de recreación y de desarrollo social, por cuanto fomentan el mejoramiento de las condiciones de vida de la población de su región. Lo anterior evidencia que la actividad desarrollada por la actora, en nada se relaciona con las actividades especificadas en los numerales 1° y 2° del artículo 20 del Código de Comercio, pues no se trata del arrendamiento de bienes, como lo estimó el *a-quo*, sino ante el servicio de alojamiento, no permanente inferior a 30 días, con o sin alimentación, mediante un contrato de hospedaje, como lo establece el artículo 78 de la mencionada Ley 300 de 1996. Los ingresos que pretende gravar la Administración Tributaria, los recibió la actora en virtud de los servicios que presta en pos del mejoramiento de las condiciones de vida de los trabajadores de menores ingresos, vinculados o no al sistema y dentro de una política de distribución del ingreso; es importante anotar que los trabajadores tienen derecho a un subsidio familiar en dinero, en especie y en servicios, los cuales abarcan una amplia gama de actividades, entre ellas la recreación y las de desarrollo social, todas relacionadas con la seguridad social, para lo cual fueron creadas. Bajo este entendido, si una Caja de Compensación Familiar obtiene ingresos por actividades de recreación y desarrollo social y no ejecuta actividades mercantiles, industriales o financieras, como en el presente caso, no se genera el hecho que da lugar a considerarlas contribuyentes del impuesto sobre la renta, de conformidad con el artículo 19-2 del Estatuto Tributario.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 19-2 / CODIGO DE COMERCIO - ARTICULO 20, NUMERAL 1 - ARTICULO 20, NUMERAL 2 / LEY 300 DE 1996 - ARTICULO 78

CAJAS DE COMPENSACION FAMILIAR - Servicios de recreación social. Finalidades. Incluyen la actividad de turismo social que desarrollan a través de la utilización de su infraestructura / TURISMO SOCIAL – Noción. Objeto. Principios que lo rigen. Es un servicio público que cumple una función social esencial para el desarrollo del país y, en especial, de las entidades territoriales, regiones y provincias

De acuerdo con el artículo 29 del Decreto 784 de 1989, son finalidades de los servicios de recreación que prestan las cajas de compensación familiar, las siguientes: 1. *Prestar servicios de recreación y turismo social*; 2. *Facilitar el descanso o el esparcimiento de los trabajadores afiliados, de manera que se repongan de la fatiga o el cansancio resultante de la actividad laboral*; 3. *Inducir a los trabajadores y sus familias a la práctica del deporte y la sana utilización del tiempo libre*; 4. *Facilitar la participación en eventos deportivos, programas de recreación, excursiones y actividades similares para el desarrollo físico y mental de los afiliados y sus familias.* **Parágrafo.-** Las cajas de compensación familiar

auspiciarán la utilización de la infraestructura existente por parte de los pensionados, los estudiantes, los trabajadores en vacaciones y demás sectores de la población para que entre semana puedan disfrutar de la recreación y el turismo social, sin perjuicio de sus actividades normales. (Subrayado fuera de texto). En la norma se señala que los servicios de recreación social incluyen la actividad de turismo social, actividad que se desarrolla a través de la utilización de la infraestructura que poseen las Cajas de Compensación con el fin de proporcionar a los trabajadores afiliados, y a sus familias, descanso de la actividad laboral y desarrollo físico y mental a través de la práctica del deporte, la sana utilización del tiempo libre y las excursiones. De conformidad con lo establecido en la Ley 300 de 1996, el turismo es una industria esencial para el desarrollo del país y en especial de las diferentes entidades territoriales, regiones, provincias y cumple una función social; el Estado le dará especial protección en razón de su importancia para el desarrollo nacional. La industria turística se rige, entre otros, por el principio del desarrollo social, en virtud del cual el turismo es una industria que permite la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre, actividades que constituyen un derecho social consagrado en el artículo 52 de la Constitución Política. El turismo de interés social es un servicio público, promovido por el Estado, con el propósito de que las personas de recursos económicos limitados puedan acceder al ejercicio de su derecho al descanso y al aprovechamiento del tiempo libre, mediante programas que les permitan realizar actividades de sano esparcimiento, recreación, deporte y desarrollo cultural, en condiciones adecuadas de economía, seguridad y comodidad.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCION POLITICA - ARTICULO 52 / DECRETO 784 DE 1989 - ARTICULO 29 / LEY 300 DE 1996 - ARTICULO 1, ARTICULO 2, ARTICULO 32

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá D. C., quince (15) de noviembre de dos mil doce (2012)

Radicación número: 63001-23-31-000-2008-00074-01(18584)

Actor: CAJA DE COMPENSACION FAMILIAR COMFENALCO QUINDIO

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 26 de agosto de 2010 proferida por el Tribunal Administrativo del Quindío, que negó las súplicas de la demanda¹.

¹ Folios 291 a328 del cuaderno principal

ANTECEDENTES

El 15 de abril de 2005, la Caja de Compensación Familiar del Quindío presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, correspondiente al año gravable 2004, en la que liquidó un saldo a favor de \$203.722.000².

El 22 de diciembre de 2005, la demandante solicitó a la Administración de Impuestos de Armenia la devolución del saldo a favor antes anotado³.

El 25 de enero de 2006, mediante Auto N°. 10, la Administradora de Impuestos de Armenia suspendió el término para la devolución del saldo a favor por inconsistencias en la declaración tributaria⁴.

El 27 de enero de 2006, la División de Fiscalización Tributaria de la administración mencionada profirió el Auto de Apertura N° 010632006000152⁵, por el programa *Investigación previa a devolución*; el 6 de febrero del mismo año expidió los Autos de Inspección Contable N° 010632006000004⁶ y Tributaria N° 010632006000004⁷, con el fin de verificar la exactitud de la declaración tributaria y el cumplimiento de las obligaciones formales y la existencia de hechos gravados relacionados con el periodo investigado.

Del análisis de los documentos aportados por la actora y los obtenidos en las inspecciones tributaria y contable, la Administración encontró que COMFENALCO Seccional Quindío, además de desarrollar actividades relacionadas con la salud y la recreación, presta servicios de restaurante, cafetería, droguería y hospedaje, que de conformidad con el artículo 19-2 del Estatuto Tributario, generan ingresos gravados con el impuesto sobre la renta y complementarios a la tarifa del 35%, razón por la cual profirió el Requerimiento Especial N° 010632006000015 del 1 de junio de 2006⁸, en el que propuso modificar la declaración privada del contribuyente en el sentido de disminuir los ingresos no constitutivos de renta ni

² Folio 3 del Tomo 1

³ Folio 1 del Tomo 1

⁴ Folios 161 a 166 del Tomo 2

⁵ Folio 168 del Tomo 2

⁶ Folio 169 del Tomo 2

⁷ Folio 170 del Tomo 2

⁸ Folios 20 a 46 del cuaderno principal

ganancia ocasional y adicionar ingresos gravados y, además, la imposición de sanción por inexactitud.

La actora, dentro del término legal, dio respuesta al requerimiento citado⁹ en la que manifestó que los servicios que presta Comfenalco en los centros recreacionales son subsidios en especie y en servicios que benefician a la comunidad en general y en especial a los trabajadores y sus familias.

Afirmó que los programas sociales y de recreación, dentro de los que se encuentran los servicios de hostel, restaurante y cafetería, producen pérdidas.

Agregó que de insistir la Administración en clasificar como gravados los ingresos obtenidos por los servicios antes mencionados, deberá incorporar también los costos y gastos generados en la actividad.

En lo relacionado con la sanción por inexactitud, dijo que no se configuran los supuestos de hecho, puesto que todo obedeció a una diferencia de criterio en torno a la interpretación de las normas legales.

Analizada la respuesta, el 9 de febrero de 2007 la División de Liquidación profirió la Liquidación Oficial de Revisión N°. 010642007000002 mediante la cual modificó la declaración privada en la forma propuesta en el requerimiento especial, sin imponer sanción por inexactitud y señaló como saldo a pagar la suma de \$505.639.000¹⁰.

El 9 de abril de 2007, la actora interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión¹¹, que fue decidido mediante la Resolución 900.001 del 24 de enero de 2008, que confirmó la liquidación oficial impugnada¹².

LA DEMANDA

⁹ Folios 66 a 84 del cuaderno principal

¹⁰ Folios 85 a 107 del cuaderno principal

¹¹ Folios 108 a 139 del cuaderno principal

¹² Folios 140 a 159 del cuaderno principal

La actora, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones¹³:

“1. Pretensión principal: Teniendo en cuenta las consideraciones de hecho y de derecho que se exponen más adelante, solicito a esa Honorable Corporación que, mediante sentencia que resuelva de fondo el litigio, declare la nulidad de los actos administrativos demandados y que, a título de restablecimiento del derecho, disponga que la liquidación privada del impuesto sobre la renta por el año 2004 presentada por COMFENALCO QUINDÍO está en firme.

Como consecuencia de lo anterior, solicito que la Honorable Corporación declare que mi representada no está obligada a pagar el mayor impuesto determinado en la liquidación oficial de revisión número 010642007000002, del 9 de febrero de 2007, proferida por la División de Liquidación de la Administración de Impuestos Nacionales de Armenia, la cual fue confirmada por la resolución número 900.001, del 24 de enero de 2008, proferida por la Administradora de Impuestos Nacionales de Armenia.

2. Pretensión subsidiaria: En caso de que el Honorable Tribunal decida no acoger la pretensión principal de esta demanda, solicito que se sirva declarar que el mayor impuesto a cargo determinado en los actos demandados no se ajustó a la realidad económica y fiscal de COMFENALCO QUINDÍO y que, en consecuencia, se declare la nulidad parcial de esos actos.

Como consecuencia de lo anterior, solicito que se declare que mi representada no está obligada a pagar el mayor impuesto determinado en la liquidación oficial de revisión número 010642007000002, del 9 de febrero de 2007, proferida por la División de Liquidación de la Administración de Impuestos Nacionales de Armenia, la cual fue confirmada por la resolución número 900.001, del 24 de enero de 2008, proferida por la Administradora de Impuestos Nacionales de Armenia, sino únicamente el que resulte de depurar los ingresos adicionados por la Administración con los costos y gastos deducibles que aparezcan probados dentro del expediente y estén asociados a esos ingresos.

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 19-2, 26 y 683 del Estatuto Tributario.
- Artículos 1º, 16 y 62 de la Ley 21 de 1982.
- Artículo 29 del Decreto 784 de 1989.
- Artículo 1º del Decreto 433 de 1999.

Para desarrollar el concepto de violación expuso lo siguiente:

Las Cajas de Compensación, de conformidad con el artículo 19-2 del Estatuto Tributario, son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios respecto de los ingresos generados en actividades industriales, comerciales y en

¹³ Folios 1 a 17 del cuaderno principal

las financieras, distintas a la inversión de su patrimonio, diferentes a las relacionadas con salud, recreación y desarrollo social, caso en el cual deberán liquidar y pagar el referido impuesto; es decir, la sujeción al impuesto es parcial, pues solo se genera por determinadas rentas y actividades.

Según el artículo 1° del Decreto 433 de 1999, para efectos de lo dispuesto en el artículo 19-2 del Estatuto Tributario, los contribuyentes del impuesto sobre la renta allí señalados, deberán llevar en su contabilidad cuentas separadas para las actividades industriales, comerciales y financieras distintas a la inversión de su patrimonio, siempre y cuando no estén relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social.

Por lo tanto, para establecer los ingresos de una Caja de Compensación Familiar que están gravados con el impuesto sobre la renta, es necesario considerar si la actividad se relaciona con la salud, la educación, la recreación o el desarrollo social.

Advirtió que las actividades las desarrolló en el marco de la Ley 21 de 1982, que establece un sistema de seguridad social en aras a brindar mayor calidad de vida a la población, particularmente a quienes únicamente cuentan con su fuerza de trabajo, y sin capital para satisfacer sus necesidades, esto es, la clase trabajadora.

No puede la Administración Tributaria asimilar la situación de quien realiza una actividad cuya única finalidad es el lucro, con la de un determinado tipo de entidades que no solo carecen de ánimo de lucro, sino que revisten tal importancia social que han merecido una protección especial de sus recursos por parte de la Constitución Política¹⁴ y del legislador.

Los servicios de alimentación y hospedaje tienen relación con el desarrollo social y la recreación, respecto de los cuales es improcedente liquidar el impuesto sobre la renta y complementarios; el artículo 19-2 del Estatuto Tributario no condiciona el carácter de no gravado de las actividades de las Cajas de Compensación a que sean parte integral o complementarias y no accesorias de la salud, la educación, la recreación y el desarrollo social; solo exige que exista una conexión, como en el caso, entre la actividad que se realice y dichos conceptos.

¹⁴ Artículo 48, inciso quinto

Las actividades no pierden el vínculo con el desarrollo social por el hecho de que no se realicen a título gratuito y menos porque la misma exija una infraestructura, que la Administración denomina verdadero establecimiento comercial que oferta y compite por el mercado; toda actividad económica, independientemente de que sea comercial o no, requiere de un conjunto de bienes materiales e inmateriales para poder ser desarrollada.

La contraprestación por el servicio se exige de conformidad con el artículo 44 de la Ley 21 de 1993 que dispone que las Cajas de Compensación Familiar no podrán, salvo cuando se haga el pago de subsidio familiar o en virtud de autorización expresa de la ley, facilitar, ceder, dar en préstamo o entregar a título gratuito o a precios subsidiados, bienes o servicios a cualquier persona jurídica o natural.

Según el artículo 64 ibídem, los Consejos Directivos de las Cajas de Compensación Familiar podrán fijar tarifas diferenciales para todas aquellas obras y programas sociales desarrollados de conformidad con el artículo 62¹⁵ de la misma ley, de tal manera que las tarifas sean más bajas para aquellos trabajadores que reciban menores ingresos.

Precisó que, en caso de insistir la Administración Tributaria en la adición de ingresos, también debe tener en cuenta las erogaciones en que incurrió la Caja para generar dichos ingresos; desconocer los costos y los gastos, sería omitir el artículo 26 del Estatuto Tributario, que señala el procedimiento de depuración para establecer la renta líquida gravable, partiendo de los ingresos brutos.

¹⁵ **Artículo 62.** Las obras y programas sociales que emprendan las Cajas de Compensación con el fin de atender el pago del subsidio en servicios o especie, se realizarán exclusivamente en los campos y en el orden de prioridades que a continuación se señala:

1°. Salud

2°. Programas de nutrición y mercadeo de productos alimenticios y otros que compongan la canasta familiar para ingresos bajos (obrerros), definida por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE).

3°. Educación integral y continuada; capacitación y servicios de biblioteca.

4°. Vivienda.

5°. Crédito de fomento para industrias familiares.

6°. Recreación Social.

7°. Mercadeo de productos diferentes a los enunciados en el ordinal 2°. El cual se hará de acuerdo con la reglamentación que expida posteriormente el Gobierno Nacional.

Parágrafo. El Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, previo visto bueno del Consejo Superior del Subsidio Familiar, teniendo en cuenta las condiciones de vida familiar de los trabajadores beneficiarios y las circunstancias económicas y sociales que imperen en la respectiva zona territorial podrá modificar el anterior orden de prioridades.

La DIAN decidió excluir dicho procedimiento para concentrarse en los ingresos brutos y convertirlos en renta líquida gravable, desconociendo que ambos conceptos son sustancialmente diferentes.

Los actos administrativos demandados parten de una base inexistente, cual es, una renta líquida gravable de \$1.842.495.057, en contra del artículo 683 del Estatuto Tributario; los funcionarios, guiados por un exagerado ánimo recaudatorio, únicamente tuvieron en cuenta aquellos factores que aumentaban el importe del tributo a cargo de Comfenalco Quindío y desconocieron todos los valores que necesariamente deben tenerse en cuenta, esto es, los costos y las deducciones.

Los costos y las deducciones no son beneficios tributarios, son mecanismos para hacer que el tributo se ajuste a los principios rectores de la tributación, como son los de equidad y justicia, contemplados en los artículos 95, numeral 9° y 363 de la Constitución Política.

La demandada, al realizar la investigación tributaria, tuvo acceso a la información contable de Comfenalco y pudo verificar el monto de los costos y gastos atribuibles a los servicios de alimentación y hospedaje; sin embargo decidió tomar en consideración, solamente aquellos datos que le servían para aumentar la base gravable del impuesto sobre la renta.

El tributo lo determinó con base en los ingresos brutos y no sobre los ingresos depurados, omitiendo de esa forma las normas tributarias.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

En la oportunidad legal, la apoderada de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, en escrito de contestación a la demanda se opuso a las pretensiones por las razones que a continuación se enuncian¹⁶.

Se refirió a los artículos 19-2 del Estatuto Tributario y 1° del Decreto 433 de 1999, para precisar que los ingresos derivados de las actividades de servicios realizadas por las Cajas de Compensación Familiar, están gravados con el impuesto sobre la

¹⁶ Folios 207 a 238 cuaderno principal

renta y complementarios, por encontrarse comprendidos dentro de las actividades comerciales definidas en la ley como tales.

Los ingresos por servicios sociales son actividades accesorias de la educación y recreación, los cuales pueden ser prestados por terceros, y que corresponden a actividades de mercadeo y comercialización de bienes y servicios, gravados con el impuesto sobre la renta y complementarios.

Manifestó que la Administración Tributaria no desconoce el hecho de que las Cajas de Compensación Familiar están autorizadas para desarrollar actividades turísticas, recreativas y vacacionales, así como las accesorias de restaurante, cafetería y hospedaje, de conformidad con la Ley 789 de 2002; dicha norma no consagra tratamiento tributario especial para ellas en caso de desarrollar actividades mercantiles; por el contrario, existe norma tributaria que les impone la obligación de contribuir con las cargas públicas de la Nación.

Aunque la actora realiza una serie de actividades tendientes a desarrollar programas sociales a través de los cuales percibe ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, también realiza otras que, aunque se ofrecen al público para una mayor comodidad, no son necesarias o indispensables para desarrollar su objeto social.

Insistió en que los ingresos adicionados corresponden a aquellos obtenidos en el desarrollo de actividades de mercadeo y compraventa de servicios como bebidas, artículos de uso personal, vitaminas, alquiler del teléfono del gimnasio y la cafetería, las cuales no pueden considerarse complementarias de los servicios de salud, educación, recreación y desarrollo social, sino accesorias por tener la naturaleza de mercantiles, conforme con los artículos 20, 25 y 1192 del Código de Comercio.

Explicó que la razón de ser de la obligación de llevar las cuentas separadas en la contabilidad, es permitir saber con claridad cuales son los costos y gastos imputables a las actividades gravadas y cuales a las no gravadas.

Precisó que la DIAN no ha cuestionado la licitud y necesidad de la promoción de los servicios prestados por Comfenalco, pero ello no implica que los ingresos que se perciben por su prestación sean exentos del impuesto sobre la renta.

Manifestó que no se vulneró el artículo 683 del Estatuto Tributario, toda vez que en los actos administrativos se reconoció la procedencia de los costos y gastos generados por los ingresos adicionados; agregó que la actora no aportó, durante la investigación, los documentos que demuestren que los mismos cumplen con los requisitos de necesidad, proporcionalidad y causalidad con la actividad productora de renta.

Agregó que la modificación se surtió de acuerdo con la información recopilada y las normas que rigen el impuesto sobre la renta y complementarios.

Como soporte de sus afirmaciones transcribió apartes de los Conceptos de la DIAN N° 051168 del 1° de junio de 1999, 048861 del 24 de mayo de 2000 y 083074 del 1° de septiembre de 2000.

LA SENTENCIA APELADA

Mediante sentencia del 26 de agosto de 2010¹⁷, el Tribunal Administrativo del Quindío negó las pretensiones de la demanda. Las razones aducidas en la decisión son las siguientes:

En virtud del principio de legalidad, en materia de impuestos, las exoneraciones o exclusiones son de interpretación restrictiva y se concretan a las expresamente señaladas por la ley. Por lo tanto, no es dable derivar beneficios o tratamientos preferenciales no previstos en las normas tributarias.

Las Cajas de Compensación Familiar son contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta, en los términos del artículo 19-2 del Estatuto Tributario, respecto de los ingresos generados en actividades industriales, comerciales y financieras, distintas a las relacionadas con la salud, educación, recreación y desarrollo social; es por tal razón que la contabilidad debe llevarse en cuentas separadas, de conformidad con el artículo 1° del Decreto 433 de 1999.

¹⁷ Folios 291 a 328 del cuaderno principal

Agregó que, de acuerdo con el artículo 20 del Código de Comercio, las actividades de hospedaje y alimentación, prestadas por la actora, son mercantiles, sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios.

Las normas antes mencionadas son claras al disponer que las actividades de comercio como las mencionadas, están sujetas al impuesto sobre la renta; por lo tanto, la demandante es sujeto pasivo del mismo y está obligada a pagarlo a favor del Estado.

Cuando las Cajas de Compensación Familiar ofrecen o brindan servicios de hospedaje y alimentación, se comportan como un particular o comerciante más, porque los brindan a todas las personas a cambio de una contraprestación monetaria y en ejercicio de la libre competencia, ofreciéndolos en paralelo con los demás comerciantes y a precios similares; por lo tanto, dicha actividad no puede considerarse como de desarrollo social.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, la demandante interpuso recurso de apelación¹⁸ en el que solicitó revocar la sentencia impugnada y acceder a las súplicas de la demanda.

Al efecto, reiteró los argumentos de la demanda y resaltó que la sentencia impugnada se limitó a afirmar que la actividad desarrollada por Comfenalco Quindío está gravada con el impuesto sobre la renta, sin reparar en los costos y gastos en que se incurrió para generar los ingresos.

El *a-quo* desatendió uno de los problemas planteados, la improcedencia de liquidar el impuesto sobre la renta, en función de los ingresos brutos del contribuyente y no de la renta líquida, de conformidad con el artículo 26 del Estatuto Tributario, razón por la cual no hay relación entre lo pedido y lo decidido en la sentencia para desestimar las pretensiones.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

¹⁸ Folios 330 a 337 del cuaderno principal

La **demandante** insistió en las razones que expuso en la demanda y en el recurso de apelación¹⁹.

La **demandada** reiteró las razones que planteó en el escrito de contestación de la demanda²⁰.

MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Sexto Delegado ante esta Corporación solicitó que se revoque la sentencia apelada y que, en su lugar, se declare la nulidad de los actos administrativos demandados²¹.

En relación con la calidad de contribuyente del impuesto sobre la renta de las Cajas de Compensación Familiar, precisó que, de conformidad con el artículo 19 del Estatuto Tributario, lo son respecto de los ingresos generados en actividades industriales y comerciales y en las financieras distintas a la inversión de su patrimonio.

La norma establece, en primer lugar, la calidad de contribuyente; no obstante, seguidamente limita ese carácter respecto de determinados ingresos, lo cual trae como consecuencia que la norma está admitiendo un doble régimen tributario, en materia de impuesto sobre la renta y complementarios, para los sujetos pasivos que se señalan en el precepto analizado.

En ese contexto, las Cajas de Compensación Familiar son contribuyentes respecto de algunas labores y no contribuyentes en relación con su objeto social esencial que es el desarrollo de actividades de salud, educación, recreación y desarrollo social.

Respecto de las actividades de hospedaje y alimentación señaló que según el artículo 39 de la Ley 21 de 1982, las Cajas de Compensación Familiar cumplen funciones de seguridad social, pues fueron creadas para la administración de los

¹⁹ Folios 351 a 354 del cuaderno principal

²⁰ Folios 356 s 359 del cuaderno principal

²¹ Folios 370 a 375 del cuaderno principal

recursos del subsidio familiar, cuya función es la atención de la población de menores ingresos teniendo como eje al núcleo familiar.

Destacó que los servicios de recreación social incluyen, entre otras actividades, el turismo social que se desarrolla a través de la utilización de la infraestructura que tengan las Cajas de Compensación para facilitar el descanso o el esparcimiento de los trabajadores afiliados, de manera que se repongan de la fatiga y el cansancio resultante de la actividad laboral, se propicie el desarrollo físico y mental, la práctica del deporte y la sana utilización del tiempo libre de los afiliados y sus familiares.

La actividad turística está reglamentada en la Ley 300 de 1996, la cual tiene como principios generales el desarrollo social; en ella se señala a los establecimientos hoteleros como prestadores de servicios turísticos.

Por mandato de la mencionada ley, los servicios hoteleros y de alimentación que se prestan en los centros recreacionales y vacacionales, por medio de la infraestructura de servicios turísticos de las Cajas de Compensación, hacen parte de las actividades básicas de recreación y desarrollo social que les asigna la ley.

En consecuencia, la actividad turística y los servicios que desarrollan las Cajas de Compensación, a través de sus hoteles y tiendas, se vinculan con la actividad turística de recreación y desarrollo social no gravada con el impuesto sobre la renta y complementarios.

Precisó que la exención contemplada en el artículo 19-2 del Estatuto Tributario no se refiere al carácter comercial de la actividad que desarrollan, sino a la naturaleza de las entidades y los fines esenciales para los cuales fueron creadas; prima la actividad desarrollada sobre la exención, en atención al objeto social y al trato que da la ley a ciertas entidades creadas para fines específicos como la seguridad social.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, la Sala decidirá si son nulos los actos administrativos por medio de los cuales la

Administración de Impuestos de Armenia modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por la Caja de Compensación Familiar del Quindío COMFENALCO QUINDÍO por el año gravable 2004.

Para el efecto, analizará si los servicios de hospedaje y alimentación que presta la Caja de Compensación Familiar, se encuentran relacionados con las actividades de recreación y desarrollo social, a que se refiere el artículo 19-2 del Estatuto Tributario.

Las Cajas de Compensación Familiar son personas jurídicas de derecho privado, sin ánimo de lucro, organizadas como corporaciones en la forma prevista en el Código Civil; cumplen funciones de seguridad social y están sometidas al control y vigilancia del Estado, en la forma establecida por la Ley 21 de 1982, en su artículo 39; son entidades de origen legal y de naturaleza especial, que pueden crear los particulares con fines sociales y sin ánimo de lucro²².

En las actividades de las Cajas de Compensación existe un interés público, por lo cual su regulación y orientación compete al Estado; obtienen su personería jurídica ante la Superintendencia del Subsidio Familiar y están sometidas a su inspección y vigilancia²³

La Ley 21 de 1982 fijó los criterios generales que rigen las obras y programas sociales que realizan las Cajas de Compensación Familiar, en el orden que a continuación se señala:

- Salud
- Programas de nutrición y mercadeo de productos alimenticios y otros que compongan la canasta familiar para ingresos bajos (obreros), definida por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE).
- Educación integral y continuada; capacitación y servicios de biblioteca.
- Vivienda.
- Crédito de fomento para industrias familiares.
- Recreación Social.

²² Corte Suprema, Sala Plena, sentencia del 19 de marzo de 1987

²³ Corte Constitucional C-508 de 1997

- Mercadeo de productos diferentes a los enunciados en el ordinal 2º el cual se hará de acuerdo con la reglamentación que expida posteriormente el Gobierno Nacional.

Según el artículo 41 de la mencionada ley, las Cajas de Compensación Familiar tienen las siguientes funciones:

1. *“Recaudar, distribuir y pagar los aportes destinados al subsidio familiar, Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), Escuela Superior de Administración Pública (ESAP), las escuelas industriales y los Institutos Técnicos en los Términos y con las modalidades de la ley.*
2. *Organizar y administrar las obras y programas que se establezcan para el pago del subsidio familiar en especie o servicios, de acuerdo con lo prescrito en el artículo 62 de la presente Ley.*
3. *Ejecutar, con otras Cajas o mediante vinculación con organismos y entidades públicas o privadas que desarrollen actividades de seguridad social, programas de servicios, dentro del orden de prioridades señalado por la ley.*
4. *Cumplir con las demás funciones que señale la ley”.*

Por su parte, la Ley 789 de 2002 amplió las funciones antes mencionadas, con las siguientes:

1. *“Ejecutar actividades relacionadas con sus servicios, la protección y la seguridad social directamente, o mediante alianzas estratégicas con otras Cajas de Compensación o a través de entidades especializadas públicas o privadas, conforme con las disposiciones que regulen la materia.*
2. *Invertir en los regímenes de salud, riesgos profesionales y pensiones, conforme con las reglas y términos del Estatuto Orgánico del Sector Financiero y demás disposiciones que regulen las materias.*

(...)

3. *Participar, asociarse e invertir en el sistema financiero a través de bancos, cooperativas financieras, compañías de financiamiento comercial y organizaciones no gubernamentales cuya actividad principal de la respectiva institución sea la operación de microcrédito, conforme las normas del Estatuto Orgánico del Sector Financiero y demás normas especiales conforme la clase de entidad.*

(...)

4. *Podrán asociarse, invertir o constituir personas jurídicas para la realización de cualquier actividad, que desarrolle su objeto social, en las cuales también podrán vincularse los trabajadores afiliados.*
5. *Administrar, a través de los programas que a ellas corresponda, las actividades de subsidio en dinero; recreación social, deportes, turismo, centros recreativos y vacacionales; cultura, museos, bibliotecas y teatros; vivienda de interés social; créditos, jardines sociales o programas de atención integral para niños y niñas de 0 a 6 años; programas de jornada escolar complementaria; educación y capacitación; atención de la tercera edad y programas de nutrición materno-infantil y, en general, los programas que estén autorizados a la expedición de la*

presente ley, para lo cual podrán continuar operando con el sistema de subsidio a la oferta.

6. *Administrar jardines sociales de atención integral a niños y niñas de 0 a 6 años a que se refiere el numeral anterior, propiedad de entidades territoriales públicas o privadas. En la destinación de estos recursos las cajas podrán atender niños cuyas familias no estén afiliadas a la Caja respectiva.*

(...)”

Así mismo, el artículo 19-2 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 1° de la Ley 488 de 1998, dispone:

“ARTICULO 19-2. OTROS CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA²⁴. Son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, las cajas de compensación familiar, los fondos de empleados y las asociaciones gremiales, con respecto a los ingresos generados en actividades industriales, comerciales y en actividades financieras distintas a la inversión de su patrimonio, diferentes a las relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social.

Las entidades contempladas en este artículo no están sometidas a renta presuntiva.

En los anteriores términos, se modifica el artículo 19 del Estatuto Tributario”.

En ese orden, considera la Sala necesario precisar los conceptos señalados en las normas anotadas.

Por actividades relacionadas con la salud se entienden todas aquellas que en forma inmediata tienden a conservar el derecho a la vida, y todas aquellas de carácter asistencial, como la asistencia médica, los derechos hospitalarios, de laboratorio o farmacéuticos, inherentes a prestar atención a la persona²⁵.

En lo que atañe a las actividades relacionadas con la educación, se entienden, de conformidad con el artículo 67 de la Constitución Política, todas aquellas que permiten al ser humano el acceso al conocimiento, a la ciencia, a la tecnología y a los demás bienes y valores de la cultura.

El Decreto 124 de 1997 señaló que las actividades son de interés general y los programas de desarrollo social, cuando su operación afecta a la colectividad al propender por su mejoramiento, además de estar orientados a beneficiar a todo el conglomerado social.

²⁴ Artículo adicionado por el artículo 1° de la Ley 488 de 1998.

²⁵ Sentencia de la Corte Constitucional T-484 de 1992

Por su parte, el artículo 1° del Decreto Reglamentario 433 de 1999, dispone que son:

Actividades industriales. Las de extracción, transformación o producción de bienes corporales muebles que se realicen en forma habitual, incluidos aquellos bienes corporales muebles que se convierten en inmuebles por adhesión o destinación.

Actividades comerciales. Las actividades definidas como tales por el Código de Comercio, de conformidad con el artículo 20.

Actividades financieras. Las actividades de captación y colocación de dineros del público en general, en forma habitual”

De conformidad con el artículo 19-2 del Estatuto Tributario, en el caso de las cajas de compensación familiar, la calidad de contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios está condicionada a que reciban ingresos generados en actividades industriales y comerciales y en actividades financieras distintas a la inversión de su patrimonio, diferentes a las relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social.

Por lo tanto, si las entidades mencionadas desarrollan actividades vinculadas con la salud, la educación, la recreación y el desarrollo social, sus ingresos no están gravados con el impuesto sobre la renta; si reciben ingresos provenientes de otras actividades tributan a la tarifa general, aplicada sobre la renta líquida gravable que obtenga en el período.

La actora manifiesta que entre otras actividades, realiza la actividad recreativa, actividad que proporciona al ser humano libertad, olvido de sus tensiones, reencuentro consigo mismo y satisfacciones, sin obligación, restricción o presión alguna o externa.

Al respecto, la Sala precisa:

De acuerdo con el artículo 29 del Decreto 784 de 1989, son finalidades de los servicios de recreación que prestan las cajas de compensación familiar, las siguientes:

1. *Prestar servicios de recreación y turismo social.*
2. *Facilitar el descanso o el esparcimiento de los trabajadores afiliados, de manera que se repongan de la fatiga o el cansancio resultante de la actividad laboral.*
3. *Inducir a los trabajadores y sus familias a la práctica del deporte y la sana utilización del tiempo libre.*
4. *Facilitar la participación en eventos deportivos, programas de recreación, excursiones y actividades similares para el desarrollo físico y mental de los afiliados y sus familias.*

Parágrafo.- *Las cajas de compensación familiar auspiciarán la utilización de la infraestructura existente por parte de los pensionados, los estudiantes, los trabajadores en vacaciones y demás sectores de la población para que entre semana puedan disfrutar de la recreación y el turismo social, sin perjuicio de sus actividades normales. (Subrayado fuera de texto)*

En la norma se señala que los servicios de recreación social incluyen la actividad de turismo social, actividad que se desarrolla a través de la utilización de la infraestructura que poseen las Cajas de Compensación con el fin de proporcionar a los trabajadores afiliados, y a sus familias, descanso de la actividad laboral y desarrollo físico y mental a través de la práctica del deporte, la sana utilización del tiempo libre y las excursiones.

De conformidad con lo establecido en la Ley 300 de 1996, el turismo es una industria esencial para el desarrollo del país y en especial de las diferentes entidades territoriales, regiones, provincias y cumple una función social; el Estado le dará especial protección en razón de su importancia para el desarrollo nacional²⁶.

La industria turística se rige, entre otros, por el principio del desarrollo social, en virtud del cual el turismo es una industria que permite la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre, actividades que constituyen un derecho social consagrado en el artículo 52 de la Constitución Política²⁷.

El turismo de interés social es un servicio público, promovido por el Estado, con el propósito de que las personas de recursos económicos limitados puedan acceder al ejercicio de su derecho al descanso y al aprovechamiento del tiempo libre, mediante programas que les permitan realizar actividades de sano esparcimiento,

²⁶ Artículo 1° de la Ley 300 de 1996

²⁷ Artículo 2° de la Ley 300 de 1996

recreación, deporte y desarrollo cultural, en condiciones adecuadas de economía, seguridad y comodidad²⁸.

Los antecedentes antes anotados permiten inferir que la Caja de Compensación Familiar del Quindío presta el servicio de turismo social a través de sus hoteles y tiendas en los que se venden bebidas y vitaminas y se presta el servicio de cafetería y de llamadas telefónicas, entre otros, lo cual tiene vínculo directo con las actividades de recreación y de desarrollo social, por cuanto fomentan el mejoramiento de las condiciones de vida de la población de su región.

Lo anterior evidencia que la actividad desarrollada por la actora, en nada se relaciona con las actividades especificadas en los numerales 1° y 2° del artículo 20 del Código de Comercio, pues no se trata del arrendamiento de bienes, como lo estimó el *a-quo*, sino ante el servicio de alojamiento, no permanente inferior a 30 días, con o sin alimentación, mediante un contrato de hospedaje, como lo establece el artículo 78 de la mencionada Ley 300 de 1996.

Los ingresos que pretende gravar la Administración Tributaria, los recibió la actora en virtud de los servicios que presta en pos del mejoramiento de las condiciones de vida de los trabajadores de menores ingresos, vinculados o no al sistema y dentro de una política de distribución del ingreso; es importante anotar que los trabajadores tienen derecho a un subsidio familiar en dinero, en especie y en servicios, los cuales abarcan una amplia gama de actividades, entre ellas la recreación y las de desarrollo social, todas relacionadas con la seguridad social, para lo cual fueron creadas.

Bajo este entendido, si una Caja de Compensación Familiar obtiene ingresos por actividades de recreación y desarrollo social y no ejecuta actividades mercantiles, industriales o financieras, como en el presente caso, no se genera el hecho que da lugar a considerarlas contribuyentes del impuesto sobre la renta, de conformidad con el artículo 19-2 del Estatuto Tributario.

Por las razones antes expuestas, es decir, porque los ingresos recibidos por la actora no están gravados con el impuesto sobre la renta y complementarios, pues se reitera, fueron obtenidos por los servicios de recreación y desarrollo social que

²⁸ Artículo 32 de la Ley 300 de 1996

presta, la Sala revocará la sentencia apelada que negó las súplicas de la demanda y, en su lugar, declarará la nulidad de los actos administrativos demandados.

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

FALLA

REVÓCASE la sentencia del 26 de agosto de 2010 del Tribunal Administrativo del Quindío, proferida dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada por la Caja de Compensación Familiar del Quindío – COMFENALCO QUINDÍO contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.

En su lugar se dispone:

ANÚLANSE la Liquidación Oficial de Revisión N°. 010642007000002 del 9 de febrero de 2007 y la Resolución 900.001 del 24 de enero de 2008, proferidas por la Administración de Impuestos de Armenia.

A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** en firme la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por la Caja de Compensación Familiar del Quindío – COMFENALCO QUINDÍO por el año gravable 2004.

RECONÓCESE personería a la doctora María Cristina Arias Hernández como apoderada de la parte demandada, según poder que obra en el folio 361 del cuaderno principal.

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

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS **MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**
Presidente

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ