



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Magistrado Ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Bogotá, D. C., seis (6) de julio de dos mil dieciséis (2016)

Referencia: 110010324000201200252 00
Radicado: 19909
Actor: Caja de Compensación Familiar de Cartagena
(Comfamiliar)
Demandado: DIAN

F A L L O

La Sala decide la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho interpuesta contra las Resoluciones 305 del 1° de octubre de 2007 y 900.001 del 26 de agosto de 2008, dictadas por la DIAN, que denegaron la solicitud de cese de responsabilidad de Comfamiliar frente al impuesto sobre las ventas.

I. ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

- El 4 de mayo de 2006, Comfamiliar solicitó a la DIAN el cese de la responsabilidad frente al impuesto sobre las ventas.

- El 30 de julio de 2007, Comfamiliar pidió información a la DIAN sobre el estado de la aludida petición.



- Mediante Resolución 305 del 1° de octubre de 2007, la DIAN denegó la solicitud de cese de responsabilidad de Comfamiliar frente al impuesto a las ventas.
- El 29 de noviembre de 2007, Comfamiliar interpuso recurso de reconsideración contra la Resolución 305 de 2007.
- La DIAN, por Resolución 900.001 del 26 de agosto de 2008, confirmó la Resolución 305 de 2007.

II. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, Comfamiliar formuló las siguientes pretensiones:

2.1. DE NULIDAD

2.1.1. PRIMERO. Que se declare la nulidad del acto administrativo correspondiente a la Resolución No. 0305 del 01 de octubre de 2007, emanada de la Administración de Impuestos Nacionales Administración Local de Impuestos de Cartagena División y/o Grupo de Gestión y Asistencia al Cliente, *«Por medio de la cual se niega una solicitud de cese de responsabilidad en el Impuesto sobre las Ventas»*, indicando expresamente *«PRIMERO. NEGAR la solicitud de cese de responsabilidad del Impuesto a las ventas del contribuyente COMFAMILIAR, NIT 890,480.110-1 de conformidad con lo dispuesto en la parte motiva de la presente Resolución»*, de conformidad con las expresiones de esta demanda.

2.1.2. SEGUNDO. Que se declare la nulidad del acto administrativo correspondiente a la Resolución No. 900.001 del 26 de agosto de 2008,



emanada por el Jefe de la División Jurídica de la Administración Local de Impuestos Nacionales de Cartagena, «*por medio de la cual se resuelve Recurso de Reconsideración y se confirma la Resolución No. 0305 del 01 de octubre de 2007*», proferida por la Administración de Impuestos Nacionales Administración Local de Impuestos de Cartagena División y/o Grupo de Gestión y Asistencia al Cliente, indicando *expresamente* «*PRIMERO: CONFIRMAR la Resolución No. 0305 del 01 de octubre de 2007, proferida por la División de Gestión y Asistencia al Cliente de ésta Administración, por medio de la cual se resuelve una solicitud de cese de responsabilidad en el Impuestos sobre las ventas, presentada por el contribuyente CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR DE CARTAGENA -COMFAMILIAR, identificada con NIT. 890.480.110-1*», de acuerdo a las manifestaciones de este escrito demandado.

2.2. DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

TERCERA. Para restablecer el derecho declárese que la CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR DE CARTAGENA - COMFAMILIAR, identificada con el Nit. 890.480.110-1, domiciliada en Cartagena de indias - Bolívar, no es responsable del impuesto a las ventas y en consecuencia la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN - Administración Local de Impuestos de Cartagena, debe cancelar su inscripción del Registro Único Tributario la responsabilidad en IVA, o disponer lo procedente para que surta los efectos de las declaratorias de nulidad solicitadas.

2.3. DE COSTAS

CUARTA.- Condénese en costas, gastos, agencias en derecho y demás a la parte demandada¹.

2.1.1. Normas violadas

La parte demandante citó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 2, 4, 6, 29, 83 y 230 de la Constitución Política.

¹ Folios 138 y 139 del cuaderno principal.



- Artículos 420, 421, 437, 441, 468-3, 683, 684, 732, 734, 738-1, 742 y 745 del Estatuto Tributario.
- Artículos 39, 41 [numerales 3 y 4], 61, 62 [numeral 6] y 89 de la Ley 21 de 1982.
- Artículo 4 de la Ley 181 de 1995.
- Artículos 6, 174 y 177 del Código de Procedimiento Civil.
- Artículos 10, 11 y 13 del Código de Comercio.

2.1.2. Concepto de la violación

El concepto de la violación se resume así:

2.1.2.1. Del supuesto silencio administrativo positivo frente a la solicitud de cese de responsabilidad frente al impuesto a las ventas

Que, según los artículos 732, 734 y 738-1 del ET, se configuró el silencio administrativo positivo frente a la solicitud de cese de responsabilidad sobre el impuesto a las ventas, toda vez que transcurrió más de un año entre la presentación de esa solicitud (4 de mayo de 2006) y el pronunciamiento de la administración (1° de octubre de 2007).

2.1.2.2. De la presunta falsa motivación de los actos demandados

Que los actos cuestionados están falsamente motivados, toda vez que no es cierto que Comfamiliar sea propietaria o arrendataria de clubes sociales ni muchos menos que devengue ingresos provenientes de los servicios suministrados en esos clubes.



Que, en realidad, Comfamiliar se limita a administrar y subsidiar las actividades recreativas y educativas desarrolladas en el Centro Recreacional Napoleón Perea Castro, que es de propiedad exclusiva del Distrito de Cartagena.

Que, según el convenio interinstitucional celebrado con el Distrito de Cartagena, Comfamiliar administra el Centro Recreacional Napoleón Perea, pero no con fines comerciales, sino para labores eminentemente sociales. Que, de hecho, Comfamiliar no recibe ingresos económicos provenientes de los servicios prestados en dicho centro recreacional.

Que si bien Comfamiliar se inscribió como responsable del impuesto a las ventas, lo cierto es que fue por un error, puesto que no se trata de una sociedad comercial, sino de una institución dedicada a la promoción de la solidaridad entre patronos y trabajadores, mediante el otorgamiento de subsidios.

Que la DIAN malinterpretó el contenido del convenio suscrito entre el Distrito de Cartagena y Comfamiliar, por cuanto, en todo caso, las actividades sociales no pueden generar responsabilidad tributaria. Que la entidad demandada desconoce la esencia social imperante en ese convenio.

Que, además, las circunstancias expuestas denotan que los actos cuestionados vulneran los principios básicos del Estado Social de Derecho y el derecho fundamental al debido proceso.

2.2. TRÁMITE PROCESAL



- El Juzgado Octavo Administrativo de Cartagena, por auto del 25 de enero de 2009, admitió la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho presentada por Comfamiliar.
- Mediante providencia del 8 de marzo de 2012, el Juzgado Octavo Administrativo de Cartagena declaró la nulidad de todo lo actuado, por falta de competencia, y envió el expediente al Consejo de Estado.
- El despacho sustanciador, por auto del 1° de marzo de 2013, admitió la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho.
- El 9 de abril de 2014, el expediente ingresó al despacho sustanciador para dictar sentencia.

2.3. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho. Para tal fin, alegó:

2.3.1. Excepción de ineptitud sustantiva de la demanda

Que la demanda es incoherente, pues no presenta elementos fácticos y jurídicos que desvirtúen la presunción de legalidad de los actos cuestionados. Que, es decir, la demanda no es clara y, por tanto, desconoce el requisito previsto en el artículo 137 [numeral 4] del Decreto 01 de 1984.

2.3.2. De la responsabilidad de Comfamiliar frente al impuesto a las ventas



Que el impuesto a las ventas es de carácter indirecto, por cuanto no grava a las personas, sino hechos económicos asociados al consumo de bienes corporales muebles y servicios y a la explotación de juegos de suerte y azar.

Que los responsables del impuesto a las ventas son: **(i)** los comerciantes; **(ii)** los que sin ser comerciantes ejecuten actos propios de los comerciantes; **(iii)** los productores de bienes exentos; **(iv)** los exportadores; **(v)** los comerciantes y vendedores ocasionales de aerodinos; **(vi)** los productores e importadores de productos derivados del petróleo, y **(vii)** los importadores de combustibles para consumo propio o venta en el territorio nacional.

Que esos responsables del impuesto a las ventas se dividen en dos grupos: **(i)** los del régimen simplificado, esto es, aquellos cuyos negocios sean pequeños y estén clasificados como minoristas o detallistas, siempre que cumplan las condiciones previstas en el artículo 499 del ET, y **(ii)** los del régimen común, que incluye a todas las personas jurídicas y naturales que vendan bienes o servicios gravados y a los importadores, siempre y cuando cumplan los topes de ingresos legalmente previstos o trasgredan alguno de los requisitos para pertenecer al régimen simplificado.

Que, según el artículo 614 del ET, los responsables del impuesto a las ventas deben informar a la DIAN cuando cesen de manera definitiva en el desarrollo de actividades sujetas a ese impuesto. Que, recibida la información y previas las verificaciones de rigor, la DIAN cancelará la inscripción en el RUT.

Que, de acuerdo con el artículo 505 del ET, para cambiar de régimen común a simplificado, el contribuyente deberá demostrar que en los tres años anteriores cumplió las condiciones previstas en el artículo 599 ibídem.



Que, para el caso de las cajas de compensación familiar, serán responsables del impuesto a las ventas cuando desarrollen actividades comerciales, industriales, de servicios o financieras.

Que, en la sentencia C-341 de 2007, la Corte Constitucional señaló que las cajas de compensación familiar no son responsables del impuesto a las ventas solo cuando prestan los servicios de salud de que trata la Ley 100 de 1993.

Que si bien la parte actora alega que se inscribió por error al régimen común, lo cierto es que se verificó que sí es responsable del impuesto a las ventas, toda vez que desarrolla actividades gravadas. Que, en efecto, según el convenio interinstitucional celebrado con el distrito de Cartagena, Comfamiliar tiene a su cargo la administración del centro recreacional Napoleón Perea Castro y, para tal fin, se comprometió a prestar varios servicios gravados.

Que, con base en el Concepto Unificado 001 de 2003 y la verificación realizada por la DIAN, Comfamiliar obtiene ingresos económicos derivados de las siguientes actividades gravadas con el impuesto a las ventas: **(i)** las ordinarias de sitios que dan clases de natación, patinaje, fútbol, teatro y cualquier otra actividad deportiva o cultural; **(ii)** el cobro del derecho al acceso a esos sitios; **(iii)** el servicio de restaurante, cafetería y heladería (gravado a partir de la Ley 49 de 1990), y **(iv)** el alquiler de salones para eventos sociales.

Que admitir que Comfamiliar no es responsable del impuesto a las ventas derivaría en la creación de una desventaja competitiva injustificada frente a las demás personas que venden bienes o servicios gravados con dicho impuesto.

2.4. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN



La sociedad demandante no presentó alegatos de conclusión.

La entidad demandada reiteró los argumentos expuestos en la respuesta a la demanda.

El Ministerio Público no rindió concepto.

3. CONSIDERACIONES

La Sala decide la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho interpuesta contra las Resoluciones 305 del 1° de octubre de 2007 y 900.001 del 26 de agosto de 2008, dictadas por la DIAN, que denegaron la solicitud de cese de responsabilidad de Comfamiliar frente al impuesto sobre las ventas.

1. Cuestión previa – de la excepción de inepta demanda propuesta por la DIAN

Previo a resolver de fondo la litis, se debe decidir si se encuentra configurada la excepción de inepta demanda por el hecho de que, a juicio de la DIAN, la demandante no sustentó en debida forma el concepto de violación.

La Sala decide de manera desfavorable la excepción de inepta demanda que propuso la DIAN.

En efecto, para la Sala, la parte demandante sustentó el concepto de la violación, pero parcialmente, pues, pese a que identificó varias normas que estimó violadas, los argumentos que planteó en la demanda se enfocaron solo a demostrar que se



configuró el silencio administrativo positivo y la nulidad por falsa motivación de los actos cuestionados, en cuanto, a su juicio, estuvieron sustentados en hechos no probados.

La DIAN tiene razón en cuanto a que la parte actora no sustentó las causales de nulidad por violación de los artículos 2, 4, 6, 29, 83 y 230 de la Constitución Política, 420, 421, 437, 441, 468-3, 683, 684, 742 y 745 del ET, 39, 41 [numerales 3 y 4], 61, 62 [numeral 6] y 89 de la Ley 21 de 1982, 4 de la Ley 181 de 1995, 6, 174 y 177 del Código de Procedimiento Civil y 10, 11 y 13 del Código de Comercio, pues se limitó a mencionarlos y a hacer alusiones genéricas sobre lo que, en su criterio, es el debido proceso y el Estado Social de Derecho, pero sin concretar ninguna razón que permita inferir por qué deduce que los actos cuestionados violan esas normas.

En todo caso, como se precisó anteriormente, pese a la forma en que fue planteada la demanda, la Sala sí pudo identificar el argumento referido al silencio administrativo positivo y a la causal de nulidad propuesta contra los actos cuestionados, aspectos que la Sala procede a resolver.

2. Del supuesto silencio administrativo positivo

Comfamiliar alegó que se configuró el silencio administrativo positivo respecto de la petición del 4 de mayo de 2006 (solicitud de cese de responsabilidad en cuanto al impuesto a las ventas), que dio origen a los actos cuestionados, toda vez que no fue resuelta en el término previsto en los artículos 732, 734 y 738-1 del ET, esto es, en el año siguiente a la presentación. Es decir, para la demandante, los actos cuestionados son nulos por falta de competencia temporal.



De conformidad con el artículo 732 del ET, la administración tributaria cuenta con el término de un (1) año para resolver el recurso de reconsideración que se interponga contra las liquidaciones oficiales, contado a partir de la interposición en debida forma.

Por su parte, el artículo 726 del mismo estatuto dispone que en caso de que no se cumplan los requisitos del artículo 722 *ibídem*, la Administración deberá proferir el auto inadmisorio del recurso dentro del mes siguiente al que fue interpuesto. Y, si transcurren 15 días hábiles siguientes a la interposición del recurso sin que se profiera auto inadmisorio, el recurso se entiende admitido y deberá ser fallado de fondo.

La Sala reitera² que el artículo 732 del ET establece que el término para resolver el recurso de reconsideración es de un año, contado a partir de su interposición en debida forma, pero no basta que en ese plazo sea proferido el acto sino que es necesario que en ese mismo lapso se dé a conocer al interesado mediante la notificación, pues hasta que él no lo conozca no produce efectos jurídicos.

Al tenor de las normas aludidas, el reconocimiento del silencio administrativo positivo en materia tributaria está condicionado a que la administración no resuelva el recurso de reconsideración en el año siguiente a su interposición, de tal forma que, una vez ocurrido el presupuesto legal, y por mérito de la ley, el recurso se entiende fallado a favor del contribuyente; circunstancia que además debe ser reconocida, bien sea oficiosamente por la administración o a petición de parte.

² CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. Bogotá, D.C., trece (13) de junio de dos mil trece (2013). Radicación: 250002327000200900121 01 [18554]. Actor: SODIMAC COLOMBIA S.A. (NIT. 800242106-2). Demandado: INSTITUTO DE DESARROLLO URBANO IDU. Contribución de Valorización.



De acuerdo con lo expuesto, es claro que en el caso de Comfamiliar no se configuró el silencio administrativo positivo, toda vez que esa figura no se predica frente a las peticiones formuladas a la administración, sino solo respecto de los recursos de reconsideración. Es decir, la parte actora, de manera equivocada, pretende que frente a una petición en interés particular se apliquen las normas que regulan el silencio administrativo positivo propio de los recursos de reconsideración.

Como no se configura el silencio administrativo positivo, debe desestimarse la nulidad por falta de competencia temporal en la expedición de los actos cuestionados.

3. De la nulidad por falsa motivación de los actos cuestionados³

En resumen, Comfamiliar alegó que los actos cuestionados fueron falsamente motivados, por cuanto concluyeron que era responsable del impuesto a las ventas sin demostrar que fuera propietaria o arrendataria de clubes sociales ni que devengara ingresos provenientes de servicios gravados.

En ese contexto, el problema jurídico que debe resolverse en este capítulo se contrae a establecer si Comfamiliar es responsable del impuesto a las ventas. Para el efecto, la Sala dividirá el estudio en los siguientes temas: **(i)** de la falsa motivación como causal de nulidad de los actos administrativos; **(ii)** de la responsabilidad de las cajas de compensación frente al impuesto a las ventas; **(iii)** de los hechos relevantes probados, y **(iv)** de la solución al problema jurídico planteado.

3.1. De la falsa motivación como causal de nulidad de actos administrativos⁴

³ La Sala reitera el criterio fijado en la sentencia del 24 de mayo de 2012, demandante: María Stella Velásquez Pérez, demandada: DIAN. M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



Los actos administrativos gozan de presunción de legalidad. Corresponde, por tanto, al interesado tipificar con precisión la causal y proponer el concepto de violación en el que funda la pretensión de nulidad.

Las causales de nulidad previstas en el artículo 84 C.C.A. se diseñaron a partir de los elementos del acto administrativo: la competencia, la forma y el procedimiento, el motivo y la motivación, el contenido u objeto. Vistos desde el punto de vista negativo los elementos configuran las causales de nulidad del acto administrativo: La incompetencia del funcionario o la autoridad; la expedición irregular —que incluye la falta de motivación—, la falsa motivación, la desviación de poder y la violación de la ley que, a su vez, ocurre por inaplicación, indebida aplicación e interpretación errónea.

Tratándose de la causal de nulidad por falsa motivación, la Sala reitera que esta causal se relaciona directamente con el principio de legalidad de los actos y con el control de los hechos determinantes de la decisión administrativa. Para que prospere la pretensión de nulidad de un acto administrativo con fundamento en la causal denominada falsa motivación es necesario que se demuestre una de dos circunstancias: a) O bien que los hechos que la Administración tuvo en cuenta como motivos determinantes de la decisión no estuvieron debidamente probados dentro de la actuación administrativa; o b) Que la Administración omitió tener en cuenta hechos que sí estaban demostrados y que si hubiesen sido considerados habrían conducido a una decisión sustancialmente diferente.

Ahora bien, los hechos que fundamentan la decisión administrativa deben ser reales y la realidad, por supuesto, siempre será una sola. Por ende, cuando los hechos que

⁴ La Sala reitera el criterio fijado en la sentencia del 24 de mayo de 2012, demandante: María Stella Velásquez Pérez, demandada: DIAN. M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



tuvo en cuenta la Administración para adoptar la decisión no existieron o fueron apreciados en una dimensión equivocada, se incurre en falsa motivación porque la realidad no concuerda con el escenario fáctico que la Administración supuso que existía al tomar la decisión.

Todo lo anterior implica que quien acude a la jurisdicción para alegar la falsa motivación, debe, como mínimo, señalar cuál es el hecho o hechos que el funcionario tuvo en cuenta para tomar la decisión y que en realidad no existieron, o, en qué consiste la errada interpretación de esos hechos⁵.

3.2. De la responsabilidad de las cajas de compensación frente al impuesto a las ventas

⁵ El tratadista Manuel María Díez enseña sobre la motivación de los actos administrativos que se deben distinguir dos elementos: i) Los hechos y consideraciones que sirven de fundamento al acto y se relacionan tanto a la oportunidad del acto como a su legalidad y, ii) la correspondencia de la motivación con la materia reglada por el acto.

En el primer evento, dice el autor, al citar a Stassinopoulos, cuando la motivación se refiere a la oportunidad del acto *«debe mencionar los hechos concretos y la importancia que la administración le acuerde, como también la influencia que esos hechos han tenido sobre el ejercicio del poder discrecional»*; y cuando se relaciona con la legalidad, puede contener *«1) un desenvolvimiento del sentido de la ley, de acuerdo con la interpretación dada por el autor del acto; 2) una afirmación de la constatación de los hechos que constituyen la condición para que la aplicación de la ley haya tenido lugar; 3) una afirmación de que estos hechos han sido sometidos a una calificación jurídica apropiada»*.

Y en cuanto al segundo elemento, precisa que la correspondencia de la motivación varía según la clase de motivos invocados: *«1) si los motivos se relacionan con la interpretación de la ley deben contener la manifestación del autor del acto sobre el sentido de la ley. (...); 2) si se trata de motivos relacionados con la constatación de hechos, la correspondencia existe si se formulan las razones que conforman esa constatación; 3) si la motivación se relaciona con la calificación jurídica del hecho, la sola mención de la calificación adoptada no es suficiente, porque no es sino la conclusión y no el motivo; 4) si el motivo tiene por objeto demostrar el ejercicio correcto del poder discrecional, la correspondencia necesaria del mismo con la conclusión del acto motivado, existe si el acto hace mención de los hechos y de las consideraciones a las que el autor otorga una importancia fundamental»*. Manuel María Díez. *«El Acto Administrativo»*. Tipográfica Editora Argentina S.A. Buenos Aires. 1993.



La Sala es del criterio de que en la actualidad, en virtud de la ley⁶, en Colombia el impuesto sobre las ventas es un impuesto indirecto, cuestión aceptada por la comunidad jurídica tributaria.

El Estatuto Tributario parte del presupuesto de que la venta, la prestación de servicios y la importación de bienes son hechos generadores del impuesto sobre las ventas, sin consideración del sujeto que las realiza. En efecto, el artículo 420 del ET define los hechos sobre los que recae el impuesto, así: *«El impuesto a las ventas se aplicará sobre: a) Las ventas de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente; b) La prestación de los servicios en el territorio nacional; c) La importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente [...]»*.

Interesa recordar que la ley tributaria clasificó los bienes y servicios en gravados, excluidos y exentos. Son gravados aquellos que causan el impuesto a la tarifa general o de conformidad con tarifa diferencial, según sea el caso, son excluidos aquellos que no causan el impuesto sobre las ventas por expresa disposición de la

⁶ En la Sentencia C-776 de 2003, la Corte Constitucional propone cuatro conclusiones relevantes sobre la implementación del impuesto sobre las ventas en Colombia, a saber:

4.5.2.2. Del resumen anterior surgen cuatro conclusiones relevantes para este proceso, a saber: i) el impuesto a las ventas se instituyó en 1963 como un impuesto de una etapa, aplicable sobre bienes manufacturados de consumo final. A mediados de los años setenta, éste se transformó en un impuesto al valor agregado aplicable tanto a la venta de bienes como de servicios, el cual se causa en las diferentes etapas de producción y comercialización de los bienes y servicios gravados; ii) el Decreto 1988 de 1974 y Ley 6^a de 1992 introdujeron para los bienes y para los servicios, respectivamente, una metodología consistente no en la enunciación de lo expresamente gravado sino de lo expresamente excluido o exento; iii) la base del impuesto ha experimentado una tendencia de expansión, pasando de un gravamen sobre bienes manufacturados de consumo a uno generalizado sobre casi todos los bienes y servicios; y iv) no obstante lo anterior, se aprecia que hasta la expedición de la Ley 788 de 2002, el legislador había conservado un régimen de exclusiones y exenciones, que, contadas excepciones –tales como la leche o algunos productos médicos -, había sido mantenido de manera reiterada al conjunto de bienes y servicios de primera necesidad.



ley y son exentos aquellos sobre los cuales se causa el impuesto y se encuentran gravados a la tarifa del 0 %.

Por consiguiente, para establecer si existe responsabilidad frente al impuesto sobre las ventas, debe analizarse si la actividad económica desarrollada se circunscribe a la venta o importación de bienes o a la prestación de servicios gravados o exentos⁷. La responsabilidad no existe cuando la actividad económica se circunscribe a la venta, importación o servicios excluidos.

Al respecto, la sentencia C-776 de 2003 de la Corte Constitucional señala: *«Los sujetos pasivos de este gravamen se encuentran compuestos por los adquirentes o usuarios de bienes y servicios gravados, salvo las personas que expresamente hayan sido excluidas del pago de este gravamen por decisión del Congreso de la República. También son sujetos pasivos del IVA las personas que, conforme con la ley, tengan o adquieran la condición de responsables del impuesto, sin perjuicio de la facultad de la que dispone la ley para excluir o aligerar las cargas de algunos de ellos, en razón a su menor dimensión económica»*.

De hecho —y pese a las dificultades que se presentan, precisamente por la naturaleza jurídica indirecta del impuesto sobre las ventas— para enlistar los sujetos que podrían considerarse como no pasibles de ese tributo, el Estatuto Tributario Nacional prevé los casos taxativos de sujetos no pasibles del impuesto sobre las ventas.

Ahora bien, la Ley 789 de 2002 establece que las cajas de compensación familiar pueden desarrollar actividades de diversa naturaleza, tales como:

⁷ Los productores de bienes y servicios exentos tienen la calidad de responsables del impuesto, pero con derecho a devolución.



- (i) Participar, asociarse e invertir en el sistema financiero a través de bancos, cooperativas financieras o compañías de financiamiento comercial.

- (ii) Administrar las actividades de subsidio en dinero, recreación social, deportes, turismo, centros vacacionales o recreacionales, centros culturales, museos, bibliotecas, teatros, vivienda de interés social, crédito, jardines sociales o programas de atención integral para niños y niñas de 0 a 6 años, programas de jornada escolar complementaria, educación, capacitación, atención de la tercera edad y programas de nutrición materno-infantil. Al respecto, la norma en comento autorizó que esas actividades sean desarrolladas mediante el sistema de subsidio a la oferta.

- (iii) Desarrollar un sistema de información de los beneficiarios del programa de desempleo de trabajadores afiliados y no afiliados.

- (iv) Administrar, directamente o a través de convenios o alianzas estratégicas, programas de microcrédito para la pequeña y mediana empresa.

- (v) Realizar actividades de mercadeo.

La Ley 920 de 2004, a su vez, autoriza que las cajas de compensación familiar financien a las empresas afiliadas o a los trabajadores afiliados, en los términos y condiciones que para el efecto reglamente el Gobierno Nacional.



En ese contexto, interesa resaltar dos situaciones: **(i)** que las cajas de compensación familiar realizan múltiples actividades y muchas de estas pueden derivar en la venta de bienes y servicios gravados con el impuesto sobre las ventas, y **(ii)** que no existe norma que señale que las cajas de compensación familiar no son responsables del impuesto a las ventas.

Para la Sala, por consiguiente, la responsabilidad de las cajas de compensación familiar frente al impuesto a las ventas atiende a la regla general, esto es, surge cuando venden bienes o servicios gravados con ese impuesto.

Bien puede ocurrir que las cajas de compensación familiar presten servicios excluidos del impuesto a las ventas, como aquellos vinculados con la seguridad social prevista en la Ley 100 de 1993 [numerales 3 y 8 del artículo 476 del ET], en cuyo caso no podrá predicárseles responsabilidad frente a ese impuesto.

Sobre el particular, es pertinente poner de presente que, en la sentencia C-341 de 2007, la Corte Constitucional dijo:

[...] las exclusiones del pago del IVA a las cuales aluden los numerales 3º y 8º del artículo 36 de la Ley 788 de 2002, son de carácter objetivo, es decir, toman en consideración la naturaleza del servicio prestado y no la persona o entidad que lo realiza. En otras palabras, el legislador simplemente estructuró una exclusión a un gravamen remitiendo a unos servicios que aparecen consignados en la Ley 100 de 1993, algunos de ellos, como se ha visto, prestados por las Cajas de Compensación familiar.

En este orden de ideas, la Corte encuentra que el legislador, actuando dentro del amplísimo margen de discrecionalidad con el que cuenta en materia de fijación de exclusiones tributarias, determinó que, dentro del universo de servicios prestados por las Cajas de Compensación Familiar, únicamente aquellos vinculados con la seguridad social, de acuerdo con Ley 100 de 1993, estuviesen excluidos del impuesto sobre las ventas.



De tal suerte que el legislador no se encontraba constitucionalmente obligado, como pretende el demandante, a estructurar una exclusión general al pago del IVA para todos aquellos servicios que son prestados por las Cajas de Compensación familiar, en tanto que administradoras del subsidio familiar.

En suma, las Cajas de Compensación familiar no fueron discriminadas por el legislador, en relación con otros contribuyentes, por cuanto, en la medida que presten servicios cubiertos por la Ley 100 de 1993, serán destinatarias de las exclusiones tributarias consagradas en las normas acusadas.

Como se ve, la Corte Constitucional reconoce que las cajas de compensación familiar pueden beneficiarse de la exclusión prevista para los servicios de salud prestados de conformidad con la Ley 100 de 1993, pero no porque se trate de cajas de compensación, sino por la naturaleza excluida del servicio prestado. Es decir, por sustracción, la Corte Constitucional también reconoce que las cajas de compensación familiar son responsables del impuesto a las ventas cuando realizan actividades gravadas.

3.3. De los hechos relevantes probados

En el expediente están probados los siguientes hechos relevantes:

- Que, el 10 de mayo de 1993, Comfamiliar, la Corporación Recreativa Napoleón Perea Castro y el distrito de Cartagena celebraron un convenio interinstitucional, con, entre otras, las siguientes cláusulas:

SEGUNDA-DE LA PERSONALIDAD JURÍDICA DE LOS CONTRATANTES. -EL DISTRITO, está definido por el artículo 328 de Constitución Política de Colombia como "El Distrito Turístico y Cultural de Cartagena de Indias", y por consiguiente conserva su régimen y carácter, como Ente Territorial de Derecho Público. COMFAMILIAR, corresponde a



la CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR DE CARTAGENA-COMFAMILIAR, entidad de carácter privado, sin ánimo de lucro, con personería jurídica # 0573 del 28 de Febrero de 1.958, emanada del Ministerio del Trabajo y Seguridad Social; y la CORPORACIÓN, esta erigida, mediante documento privado adiado 28 de abril de 1.996 e inscrito en la Cámara de Comercio de Cartagena, bajo el número 0059 del Libro respectivo, con el NIT 8086.001.914 D.V.:5. Por lo anterior, están conformados los presupuestos fácticos de existencia y representación, para que proceda la legalidad en su conformación jurídica.

TERCERA. -DE LA TITULARIDAD DEL BIEN OBJETO DEL CONVENIO. - La Alcaldía de Cartagena de Indias Distrito Turístico y Cultural, conforme a las leyes de su adquisición y registro de dominios de inmuebles públicos, es la actual y absoluta propietaria del bien raíz, en donde funciona el CENTRO RECREACIONAL "NAPOLEÓN PEREA CASTRO", ubicado en esta Ciudad, barrio Los Caracoles Carretera de El Bosque Transversal 54 # 22C-163, de la comprensión territorial de la circunscripción de la Comuna número doce (12), y por consiguiente, tiene plena facultad legal, para contratar con terceros, su entrega para la explotación social de los servicios a que se contrae dicho establecimiento.

CUARTA. -DEL OBJETO SOCIAL PARA LA EJECUCIÓN DEL CONVENIO.- Las instalaciones del Centro Recreacional "Napoleón Perea Castro" se utilizarán para la prestación de los siguientes servicios y actividades: Práctica del deporte divertido propio de su diseño; actividades sociales para la recreación y el sano esparcimiento social, familiar y comunal; tarcas para la integración familiar y social; fomento de la educación para la convivencia propia en sociedad a través de actitudes amenas; suministro de servicios para la ejecución de eventos por los miembros de la CORPORACIÓN. En desarrollo de lo anterior, y con la suficiente autonomía, el ADMINISTRADOR establecerá, fomentará, racionalizará y ejecutará en el Centro Recreacional "Napoleón Perea Castro", la prestación de los servicios generales que los ciudadanos requieran, y muy especialmente los siguientes de manera general: restaurantes en todas sus modalidades; cafetería, heladería, servicios de bar para actos sociales e integración familiar, servicios de piscina, toboganes y afines; juegos recreativos; instrucciones deportivas, culturales y sociales; alquiler a terceros para eventos sociales, familiares, laborales y anexos; exposiciones artísticas, actos religiosos, recepciones personales, así como toda clase de servicio que se encuentre comprendido dentro del



espíritu gregario de la sociedad, y para el predominio de la armonía, buenas costumbres y excelentes relaciones entre los asociados⁸.

- Que, desde el 8 de junio de 2005, Comfamiliar se inscribió en el régimen común de impuesto a las ventas, con la actividad económica 8531, esto es, servicios sociales de alojamiento⁹.

- Que, el 10 de octubre de 2005, Comfamiliar, la Corporación Recreativa Napoleón Perea Castro y el distrito de Cartagena adicionaron el convenio interinstitucional, en los siguientes términos:

[...] hemos acordado, en el marco del trabajo mancomunado de las entidades contratantes en pro del desarrollo e impulso de programas y actividades de interés público, como es el derecho de todas las personas a la recreación, a la práctica del deporte y al aprovechamiento del tiempo libre, celebrar la presente adición al convenio interadministrativo, previas las siguientes consideraciones: 1) El 25 de junio de 1997 se celebró convenio interinstitucional entre el Distrito, Comfamiliar y la Corporación Recreativa Napoleón Perea en el cual se designó el objeto social del centro para la ejecución del convenio, determinando un administrador del centro Recreacional quien ostenta la autonomía para establecer y fomentar la prestación de los servicios generales que los ciudadanos requieran, tal como lo establece la cláusula cuarta del convenio en mención. 2) Que el desarrollo del convenio se ha cumplido por las partes, especialmente por parte del administrador, *con las expectativas* y fines propuestos, *consolidando en la comunidad un espacio adecuado* para la recreación, el deporte, la adecuada utilización de tiempo libre y esparcimiento 3) Que la cláusula Novena establece la duración del convenio, por 10 años a partir de la suscripción del mismo; estableciendo que este tiempo *puede ser prorrogable de común acuerdo entre los integrantes* del mismo, mediante contrato adicional antes de su vencimiento. 4) Que descritas las anteriores consideraciones se acuerda adicionar el convenio así: PRIMERA: La duración del convenio se prorrogará por 10 años más a partir de su vencimiento. SEGUNDA: COMFAMILIAR aportará la ampliación de las

⁸ Folios 70 a 74 del cuaderno 2.

⁹ Folios 46 y 50 ibíd.

garantías, la publicación y en general cumplirá con los requisitos a la legalización y perfeccionamiento de la presente adición. TERCERA: Las demás cláusulas contenidas en el convenio principal suscrito entre las partes al 25 de junio de 1997 permanecen igual y su contenido no varía¹⁰.

- Que, el 4 de octubre de 2006, Comfamiliar solicitó a la DIAN el cese de la responsabilidad frente al impuesto a las ventas. Esa solicitud textualmente dice:

La CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR DE CARTAGENA – COMFAMILIAR, Nit .480.110-1, es una persona jurídica de derecho privado, sin ánimo de lucro, cumple funciones de seguridad social y está sometida al control, inspección y vigilancia de la superintendencia del subsidio familiar.

El objetivo primordial consiste en promover la solidaridad social entre patronos y trabajadores por medio del otorgamiento de subsidio en dinero, especie y servicios a familiares de los últimos, con base en el desarrollo de actividades de seguridad social, servicios médicos, educación, capacitación, vivienda, teniendo en cuenta el orden de prioridades del artículo 62 de la ley 21 de 1982.

Siendo así las cosas, es importante resaltar que nuestra caja desde sus inicios no ha sido nunca responsable del impuesto sobre las ventas, pues las actividades desarrolladas por la misma no están sujetas a este gravamen.

Sin embargo, en razón a Contrato N° 00571 de nov. 22-2004 celebrado con el SERVICIO NACIONAL DE APRENDIZAJE -SENA para prestar los servicios técnicos administrativos relativos al programa del banco interamericano de desarrollo y la presidencia de la república, denominado jóvenes en acción, el cual pretende contribuir a mejorar las condiciones y posibilidades de inserción laboral y social, así como las condiciones de empleabilidad de los jóvenes entre 18 y 25 años pertenecientes a los niveles 1 y 2 del Sisben a través de acciones de formación laboral en un oficio, proyecto de vida y practica laboral en empresas legalmente constituidas, se desglosó erróneamente en el valor de dicho contrato el

¹⁰ Folio 69 ibíd.



importe del IVA que debíamos pagar en desarrollo de las actividades de ese programa.

En estas circunstancias nos vimos en la necesidad de actualizar nuestro RUT, pasando en consecuencia de esto de la calidad de no responsables del impuesto sobre las ventas a la de responsables del mismo (régimen común), para poder declarar y pagar a la DIAN el porcentaje correspondiente al IVA generado durante y mientras se ejecutó el programa antes mencionado.

Teniendo en cuenta que ya el contrato del programa Jóvenes en Acción finalizó y que el IVA cobrado al Sena, en lo concerniente a Comfamiliar, fue debidamente declarado y pagado a la DIAN, muy comedidamente nos dirigimos a Ustedes solicitándoles la cancelación de nuestro registro como responsables del Impuesto a las Ventas, pues finiquitó la razón que lo originó, la cual no va a darse nuevamente.

En consecuencia de lo anterior, estamos tramitando ante Ustedes la actualización de nuestro RUT [...] ¹¹.

- Que, anexo a esa petición, Comfamiliar aportó, entre otros documentos, una certificación suscrita por contador público, que indica:

Que en los dos últimos bimestres anteriores a la solicitud de cancelación del registro como responsable del IVA de la CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR DE CARTAGENA - COMFAMILIAR, Nit: 890.480.110-1, la cuenta Impuesto a las Ventas por pagar no presenta movimientos débito ni crédito, pues no se efectuaron transacciones que estuviesen gravadas con este impuesto.

Que no hubo Inventario final pendiente de venta pues, Comfamiliar no desarrolla actividades de mercadeo, menos aún de productos gravados con IVA ¹².

¹¹ Folio 20 ibíd.

¹² Folio 21 ibíd.

- Que el informe de verificación realizado por la DIAN constató que Comfamiliar presta servicios gravados con impuesto a las ventas porque *«tiene arrendado un club de recreación en el cual presta servicios a sus afiliados y particulares»*¹³.
- Que, mediante Resolución 305 del 1° de octubre de 2007, la DIAN denegó la solicitud del 4 de octubre de 2006, pues, de acuerdo con el procedimiento de verificación, Comfamiliar *«ejerce una actividad gravada con el impuesto a las ventas y por tanto sus responsabilidades dentro del régimen común no han cesado»*¹⁴.
- Que, por Resolución 900.001 del 26 de agosto de 2008, la DIAN confirmó la Resolución 305 de 2007, por cuanto, según el contrato interinstitucional, Comfamiliar presta servicios gravados con impuesto a las ventas, tales como restaurante, clases deportivas y alquiler de salones.

3.4. De la solución al problema jurídico planteado

La DIAN alegó que Comfamiliar es responsable del impuesto sobre las ventas porque, como administradora del Centro Recreativo Napoleón Perea Castro, presta servicios gravados con ese impuesto, tales como los asociados a las clases deportivas, el de restaurante y el de alquiler de espacios para eventos.

Además, la DIAN alegó que esa interpretación garantiza la eficacia de los principios de neutralidad y equidad en el cobro de impuestos indirectos, como el impuesto sobre las ventas, por cuanto, de lo contrario, se propiciarían desventajas

¹³ Folios 50 y 51 *ibíd.*

¹⁴ Folio 17 del cuaderno 1.



competitivas frente a quienes venden servicios gravados similares a los ofertados por Comfamiliar.

Comfamiliar, por su parte, adujo que no es responsable del impuesto sobre las ventas, puesto que, a su juicio, no desarrolla actividades mercantiles, sino que se limita a administrar y subsidiar las actividades recreativas y educativas desarrolladas en el Centro Recreacional Napoleón Perea Castro.

Para la Sala, le asiste razón a la DIAN, pues, en efecto, Comfamiliar desarrolla actividades gravadas el impuesto a las ventas. Según evidencia del convenio interinstitucional suscrito el 10 de mayo de 1993, Comfamiliar, como administradora del Centro Recreacional Napoleón Perea Castro, presta los servicios gravados de clases deportivas, de restaurante y de alquiler de espacios para eventos sociales.

Como ya se dijo, las cajas de compensación familiar, como es el caso de Comfamiliar, son responsables del impuesto a las ventas cuando en el desarrollo de sus actividades venden bienes o servicios gravados con ese impuesto. El hecho de que adelanten labores sociales no es óbice para desconocer la responsabilidad que tienen frente al impuesto a las ventas, máxime cuando no existe norma que las excluya de dicha responsabilidad.

Se advierte que la parte actora, para sustentar sus pretensiones, aportó un certificado de contador público, que señala que la cuenta de impuesto a las ventas por pagar no presenta movimientos, por cuanto Comfamiliar no desarrolla operaciones gravadas con ese impuesto. Sin embargo, para la Sala, este certificado no es suficiente para desvirtuar la decisión administrativa y establecer la realidad de las operaciones que desarrolla Comfamiliar, pues no fue acompañado con documentos que lo respaldaran.



Si bien, conforme el artículo 777 del ET, cuando se trata de presentar en la DIAN pruebas contables, son suficientes las certificaciones de los contadores o revisores fiscales, sin perjuicio de la facultad que tiene la Administración para hacer las comprobaciones pertinentes, ha sido criterio de la Sala que para que estos certificados tengan pleno valor probatorio deben llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar¹⁵.

Por tanto, además de expresar que Comfamiliar no registraba en su contabilidad operaciones gravadas con el impuesto a las ventas, el certificado debía respaldarse en comprobantes internos y externos y dar cuenta de la naturaleza de los negocios. Se ha precisado que tales certificados deben contener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse, esto es, no pueden versar sobre las simples afirmaciones acerca de las operaciones contables de que dichos funcionarios dan cuenta.

Lo anterior no significa que la Sala exija una fórmula sacramental en cuanto a la redacción del certificado del contador o del revisor fiscal, lo que se exige es que sea completo, detallado y coherente, del cual se pueda establecer que la contabilidad evidencia la historia clara, completa y fidedigna de los asientos individuales y el estado general de los negocios (artículo 48 Código de Comercio).

Por otra parte, también conviene decir que si bien la DIAN pudo equivocarse al señalar que Comfamiliar arrendó el Centro Recreacional Napoleón Perea Castro, lo cierto es que ese error no tiene relevancia, por cuanto, de todos modos, para efecto

¹⁵ Sentencias de 14 de junio de 2002, Exp. 12840. C.P. Ligia López Díaz y de 11 de septiembre de 2006, Exp. 14754, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.



de la responsabilidad frente al impuesto sobre las ventas lo principal es que se evidenció el desarrollo de actividades gravadas con ese impuesto.

La Sala, además, advierte que la interpretación que propone la parte actora deriva en un trato discriminatorio frente a sujetos que realizan las mismas actividades económicas gravadas con el impuesto a las ventas, puesto que Comfamiliar podría vender sus servicios a menor precio, en atención a la eliminación del importe de dicho impuesto. De hecho, esa discriminación también vulnera el principio de progresividad¹⁶.

No existe justificación alguna para que Comfamiliar sea tratada como no contribuyente del impuesto a las ventas cuando presta servicios como el de clases deportivas, restaurante y alquiler de espacios para ventas sociales, y otros sujetos, que están en las mismas condiciones, se traten como responsables de ese impuesto.

Es indiscutible que los servicios de restaurante, de clases deportivas y de alquiler de espacios para eventos no difieren ni en la esencia ni en la naturaleza de los servicios que con el mismo nombre ofrecen otros sujetos económicos, toda vez que, de conformidad con el artículo 1º del Decreto 1372 de 1992, *«Para los efectos del impuesto sobre las ventas se considera servicio toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración»*.

¹⁶ Corte Constitucional. Sentencia C-397 de 2011. Cfr. *«El principio de progresividad tributaria dispone que los tributos han de gravar de igual manera a quienes tienen la misma capacidad de pago (equidad horizontal) y han de gravar en mayor proporción a quienes disponen de una mayor capacidad contributiva (equidad vertical)»*.



Lo dicho es suficiente para resolver el problema jurídico planteado: Comfamiliar sí puede ejecutar actividades gravadas con el impuesto a las ventas y, en ese contexto, es responsable del tributo y, por tanto, era procedente que los actos cuestionados denegaran el cese de responsabilidad frente a ese impuesto.

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

1. Denegar las pretensiones de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho interpuesta contra las Resoluciones 305 del 1° de octubre de 2007 y 900.001 del 26 de agosto de 2008, dictadas por la DIAN, que denegaron la solicitud de cese de responsabilidad de Comfamiliar frente al impuesto sobre las ventas.
2. Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al tribunal de origen y cúmplase.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente



HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ