

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

Consejera Ponente (E): MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D. C, veinticinco (25) de marzo de dos mil diez (2010)

Radicación Número: 25000-23-27-000-2007-00086-01

Número Interno: 17362

ASOCIACIÓN PARA LA SISTEMATIZACIÓN BANCARIA (antes SERVIBANCA)

Contra el DISTRITO CAPITAL

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la actora contra la sentencia de 5 de junio de 2008 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. El fallo negó las súplicas de la demanda contra los actos administrativos por los que el Distrito Capital le modificó las declaraciones del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros de los bimestres 4 a 6 de 1998 y 1 y 2 de 1999.

ANTECEDENTES

La Asociación para la Sistematización Bancaria, en adelante La Asociación, declaró en Bogotá los impuestos de industria y comercio y avisos y tableros por los bimestres 4 a 6 de 1998 y 1 y 2 de 1999.

Previo requerimiento especial y su respuesta, el Distrito Capital practicó la Liquidación Oficial de Revisión 9207-DDI-008118 de 8 de noviembre de 2005, en la que modificó las declaraciones en mención. Al efecto, adicionó los ingresos de los periodos, determinó mayores impuestos a cargo y sanciones por extemporaneidad e inexactitud, así:

| Bimestre | Ingresos del Periodo | Impuestos a cargo (industria y comercio y tableros y avisos) | Sanciones por inexactitud y extemporaneidad |
|---------------------|----------------------|--|---|
| IV bimestre de 1998 | \$9.701.515.000 | \$77.900.000 | \$323.231.000 |
| V bimestre de 1998 | \$8.725.376.000 | \$69.912.000 | \$288.683.000 |
| VI bimestre de 1998 | \$8.708.051.000 | \$69.520.000 | \$286.394.000 |
| I bimestre de 1999 | \$8.476.446.000 | \$67.330.000 | \$279.551.000 |
| II bimestre de 1999 | \$9.195.504.000 | \$73.776.000 | \$306.298.000 |

Por Resolución DDI-081959 de 7 de diciembre de 2006 el Distrito Capital confirmó en reconsideración la liquidación oficial.

DEMANDA

La Asociación solicitó la nulidad de la liquidación de revisión y la resolución que la confirmó y que se le restableciera el derecho.

Invocó como violados los artículos 39 [d - 2] de la Ley 14 de 1983, 35 [d] y 42 del Decreto Distrital 352 de 2001, por las siguientes razones:

La Ley 14 de 1983 prohíbe a los municipios gravar con el impuesto de industria y comercio, entre otras actividades, las desarrolladas por asociaciones profesionales y gremiales sin ánimo de lucro. A su vez, el artículo 35 de Decreto Distrital 352 de 2001 señala que no están sujetas al impuesto de industria y comercio las actividades desarrolladas por las asociaciones de profesionales o gremiales sin ánimo de lucro.

Por Resolución 1474 de 16 de julio de 1984, el Ministerio de Justicia reconoció a la Asociación el carácter de entidad gremial sin ánimo de lucro.

El objeto social de la actora es promover el desarrollo de la automatización de los servicios bancarios, para lo cual adelanta investigaciones y asesora en áreas como la automatización y sistematización. Todo con el fin de mejorar los servicios que las entidades bancarias y financieras prestan a sus clientes.

Sus actividades no persiguen fines de lucro. Los recursos obtenidos son reinvertidos en el desarrollo de su objeto social.

Los artículos 39 de la Ley 14 de 1983 y 35 del Decreto Distrital 352 de 2001 establecen que las entidades no sujetas al impuesto de industria y comercio que llegaren a realizar actividades industriales o comerciales serán sujetos pasivos del impuesto respecto de dichas actividades. Sin embargo, como las actividades desarrolladas por la demandante son eminentemente de servicios, están excluidas.

El objeto de la Asociación es servirle a sus asociados (entidades bancarias), que se benefician de la tecnología desarrollada por la entidad. Los asociados le reconocen una suma de dinero para cubrir los costos de operación, que no cubre las expensas necesarias.

La obtención de ingresos no desdibuja la ausencia de ánimo de lucro, toda vez que estos son necesarios para el funcionamiento de la asociación y hacer más eficientes los servicios que prestan a sus asociados. Los ingresos no son susceptibles de distribución ni como utilidades ni como capital al momento de la disolución de la entidad.

El demandado adicionó como ingresos gravables los obtenidos fuera del Distrito Capital, sin tener en cuenta las certificaciones proferidas por los funcionarios fiscalizadores con jurisdicción en los lugares de obtención de los ingresos.

El Distrito no puede aplicar el artículo 154 del Decreto 1421 de 1993 en el caso de ingresos percibidos por entidades gremiales sin ánimo de lucro, pues violaría la Ley 14 de 1983. Ello, porque los ingresos que percibe la Asociación no están gravados.

La sanción por inexactitud no procede dada la diferencia de criterios. La actora considera que por ser una asociación gremial sin ánimo de lucro sus ingresos no son gravables, mientras el Distrito estima que los ingresos son gravables por provenir de actividades comerciales.

LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Distrito se opuso a las pretensiones por las siguientes razones:

Según Concepto 841 de 8 de febrero de 2000 de la Dirección Distrital de Impuestos, para que una persona jurídica se configure como asociación es necesario que la renta que produzca no se reparta entre los asociados y que los fines perseguidos estén relacionados con actividades del orden espiritual, intelectual, deportivo o recreativo.

Los miembros de la Asociación no hacen parte de un mismo gremio o profesión, toda vez que son personas jurídicas con alto nivel de complejidad, cuyo fin es la generación de lucro.

Según los estatutos de la demandante, su objetivo es el estudio, establecimiento y desarrollo de los actuales y nuevos servicios bancarios para la clientela de los bancos asociados, servicios que presta con la aplicación de nuevos avances tecnológicos de la sistematización electrónica. Dichas actividades no se pueden enmarcar como no gravadas dentro del supuesto del artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002.

Los contratos de explotación conjunta de cajeros automáticos suscritos por la actora evidencian su participación en las comisiones pagadas por el usuario del cajero. Lo pagado por las entidades afiliadas no es una cuota de sostenimiento, sino la remuneración por la prestación de unos servicios, lo que desdibuja la carencia de interés de ánimo de lucro de los asociados.

Los ingresos obtenidos por la prestación de servicios a entidades financieras se pueden encuadrar como actividad mercantil (artículo 20 del Código de Comercio). Por tanto, están gravados con el impuesto de industria y comercio.

El Distrito Capital puede gravar ingresos obtenidos en otros municipios por actividades comerciales y de servicios, con base en el artículo 154 del Decreto 1421 de 1993.

Como la demandante no acreditó el pago del impuesto en otro municipio, sus ingresos se consideran percibidos en la jurisdicción del Distrito y es procedente aplicar el gravamen.

La sanción por inexactitud es procedente toda vez que la supuesta diferencia de interpretaciones no está fundamentada fáctica ni jurídicamente. El contribuyente no aplicó la normatividad que señala que sus actividades están sujetas al impuesto de industria y comercio.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las súplicas de la demanda por los motivos que se sintetizan de la siguiente manera:

Según los estatutos de la demandante, su objeto social es servir de intermediaria tecnológica y operacional de sus afiliados y eventualmente de terceros. En consecuencia, no persigue la defensa de intereses comunes, que es la finalidad de las asociaciones gremiales.

La Asociación se constituye como una alianza estratégica para poner en funcionamiento una red de dispensadores de dinero que cobran por su utilización, lo que hace que sea una ampliación del servicio bancario y no una defensa de intereses comunes.

Los ingresos provenientes de sus afiliados no son cuotas de mantenimiento sino el pago por la prestación de servicios facturados por la utilización de la red de cajeros. Dichos costos son trasladados por la entidad afiliada a sus usuarios, que nada tienen que ver con la Asociación.

Por lo anterior, no se puede considerar a la actora como asociación gremial para efectos de la no sujeción al impuesto de industria y comercio. Sus actividades no buscan el bienestar general.

Conforme al artículo 154 del Decreto 1421 de 1993, es procedente adicionar los ingresos obtenidos en otros municipios, pues, no se demostró el pago del tributo en otros municipios y se determinó que la actora es sujeto pasivo del impuesto en Bogotá.

La sanción por inexactitud es procedente. Se acreditó que la actora omitió ingresos gravables provenientes de comisiones pagadas por prestación de servicios, a pesar de que no es una asociación gremial sin ánimo de lucro.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La actora apeló por las siguientes razones:

La Asociación desarrolla tecnología y conocimiento para poner al servicio de la comunidad un óptimo servicio financiero. Si bien sus actividades pueden considerarse como comerciales, estas son inherentes a su objeto social y no buscan lucro.

Dentro de sus estatutos no se establece distribución alguna de ganancias como distribución de utilidades ni como reparto de capital por liquidación. Los ingresos se perciben como retribución por los servicios prestados y los rendimientos son reinvertidos en el desarrollo de las actividades de la Asociación.

En sentencia de 6 de febrero de 1987, el Consejo de Estado señaló que lo importante es la intención de crear una entidad sin fines de lucro, independientemente del beneficio a determinado gremio.

El Tribunal no tuvo en cuenta los argumentos presentados sobre la adición de ingresos obtenidos en otros municipios, se limitó a reiterar que al no ser una entidad gremial, era responsable del impuesto.

La sanción por inexactitud se impuso sin tener en cuenta que los ingresos supuestamente omitidos no fueron generados en municipios donde las entidades gremiales no tributan. Además, surge una diferencia de criterios con el Distrito, pues, las pruebas y los argumentos presentados demuestran que la Asociación es una entidad gremial sin ánimo de lucro.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La actora se remitió a los argumentos presentados en la demanda y en la sustentación del recurso de apelación.

El demandado alegó de conclusión así:

Las operaciones de la actora se realizan con ánimo de lucro, como lo demuestran los contratos de afiliación, las actas de la asamblea general y su autonomía financiera.

La procedencia de adición de ingresos obtenidos en otros municipios está vinculada a la decisión que esta Corporación tome sobre la procedencia de la exención reclamada, pues, de serle favorable la decisión a la actora, la totalidad de los ingresos no estarían gravados, sin importar el municipio donde se originaron. En caso contrario, se deberá aplicar el artículo 154 [3] del Decreto 1421 de 1993.

El Ministerio Público solicitó que se revocara el fallo del *a quo* y, en su lugar, se accediera a las pretensiones de la demanda. Fundamentó su petición en las siguientes razones:

En providencia de 12 de junio de 2008, el Consejo de Estado definió que para acceder a la exención señalada en el artículo 39 [2-d] de la Ley 14 de 1983 la persona jurídica debe ser asociación, no perseguir un ánimo de lucro y tener el carácter de gremial o profesional.

A la Asociación se le reconoció como persona jurídica sin ánimo de lucro mediante Resolución 1474 de 1984 del Ministerio de Justicia. Su objeto social es servir de intermediaria tecnológica y operacional para las entidades financieras que presten servicios electrónicos a sus clientes.

En consecuencia, conforme al antecedente jurisprudencial y las pruebas allegadas, se debe concluir que la actora es una persona jurídica sin ánimo de lucro y goza de la exención del impuesto de industria y comercio.

CONSIDERACIONES

Conforme al recurso de apelación, la Sala decide si se ajustan a derecho los actos por los cuales el Distrito Capital modificó a la Asociación las declaraciones del impuesto de industria y comercio de los bimestres 4 a 6 de 1998 y 1 y 2 de 1999. En concreto, la Sala precisa si la Asociación es o no sujeto pasivo del ICA según lo dispuesto en el artículo 39 literal d) de la Ley 14 de 1983.

El artículo 39 literal d) de la Ley 14 de 1983¹, en concordancia con el artículo 31 literal d) del Decreto Distrital 423 de 1996², vigente para los bimestres en discusión, precisó las actividades no sujetas al

¹ Artículo 39°. No obstante lo dispuesto en el artículo anterior continuarán vigentes: (...) 2- Las prohibiciones que consagra la Ley 26 de 1904; además, subsisten para los Departamentos y Municipales las siguientes prohibiciones: d) La de gravar con el impuesto de Industria y Comercio, los establecimientos educativos públicos, las entidades de beneficencia, las culturales y deportivas, los sindicatos, las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, los partidos políticos y los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud.

² "ARTÍCULO 31. ACTIVIDADES NO SUJETAS. No están sujetas al impuesto de industria y comercio las siguientes actividades: (...) d) La educación pública, las actividades de beneficencia,

impuesto de industria y comercio y prohibió que las entidades municipales gravaran con dicho tributo las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, en la medida en que cumplieran con las características señaladas para cada grupo.

Así, para tener derecho a la no sujeción al impuesto de industria y comercio, las asociaciones no deben tener lucro.³

Para determinar si una asociación tiene ánimo de lucro, debe tenerse en cuenta que:

1. La obtención de ganancias no está relacionada con su distribución. Se reinvierten en el desarrollo de su objeto social.
2. No existe distribución de utilidades entre los asociados.
3. Los aportes no se reembolsan por retiro ni por liquidación de la asociación, evento en el cual el excedente, si lo hubiere, se traslada a otra entidad con finalidades similares.⁴

Por lo tanto, los posibles excedentes o utilidades obtenidos no pueden ser distribuidos entre sus miembros. Por el contrario, deben destinarse al desarrollo de su actividad.

Otra característica que deben cumplir las asociaciones para no estar sujetas al impuesto de industria y comercio es que sean gremiales o profesionales.

Sobre el particular, la Corporación ha señalado que constituye un "gremio" las entidades que *"agrupan a un determinado sector de la sociedad o de la economía para buscar la satisfacción de unos intereses concretos, la mayoría de las veces económicos, en beneficio de los miembros del sector al que pertenezcan"*.⁵

En consecuencia, las asociaciones gremiales son entes jurídicos de derecho privado conformadas por personas que ejercen un empleo, actividad u oficio de tipo profesional.

Su creación busca el desarrollo de actividades en beneficio del interés común y no de los asociados individualmente considerados. Para incentivarlas, el legislador los consideró como no sujetos al impuesto de industria y comercio.⁶ Sin embargo, el artículo 11 de la Ley 50 de 1984 precisó que cuando estas entidades desarrollen actividades comerciales o industriales, estarán sujetas al impuesto de industria y comercio por tales actividades.

Mediante Resolución 1474 de 16 de julio de 1984, el Ministerio de Justicia reconoció personería jurídica a la

culturales y/o deportivas, las actividades desarrolladas por los sindicatos, por las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, por los partidos políticos y los servicios prestados por los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud. (...). PARÁGRAFO PRIMERO. Cuando las entidades a que se refiere el literal d) de este artículo, realicen actividades industriales o comerciales, serán sujetos del impuesto de industria y comercio respecto de tales actividades.". El Decreto 423 de 1996 fue derogado por el Decreto 400 de 28 de junio de 1999 que, a su vez, fue derogado por el Decreto 352 de 2002.

³ Sentencia de 26 de octubre de 2009, exp, 17200, C.P. Marina Teresa Briceño de Valencia.

⁴ Ibídem.

⁵ Consejo de Estado, Sala Plena, sentencia de 6 de febrero de 1996. M.P. doctora Miren de la Lombana de Magyaroff, exp. AC-3214.

⁶ En sentencia C-335 de 1996, la Corte Constitucional declaró exequible el citado artículo 39 literal d) de la Ley 14 de 1983. Al respecto, precisó que "El literal d) tiene su explicación en la prestación de servicios públicos, como el de la educación y la salud, de una parte; de la otra, en la protección que merecen organizaciones como las asociaciones profesionales y gremios sin ánimo de lucro, los sindicatos y los partidos políticos, elementos de cuya acción, en conjunto, depende la marcha armónica del sistema democrático, en gran medida".

actora en su calidad de asociación (folios 33 y 34 del cuaderno de antecedentes).

El objeto social de la Asociación está en el certificado de existencia y representación legal de la Cámara de Comercio de Bogotá (folios 35 y 36 c. de antecedentes) y en el artículo 2 de sus estatutos (folios 21 a 31 c. a.) y consiste en:

"OBJETO: LA ASOCIACIÓN TENDRÁ COMO OBJETO PRINCIPAL EL DESARROLLO DE LAS SIGUIENTES ACTIVIDADES: A) PROMOVER EL DESARROLLO DE LA AUTOMATIZACIÓN DE LOS **SERVICIOS BANCARIOS O FINANCIEROS** ü) HACER INVESTIGACIONES EN TODOS LOS CAMPOS DE LTV AUTOMATIZACIÓN O SISTEMATIZACIÓN ASÍ COMO TAMBIÉN PRESTAR A (sic) RECIBIR ASESORÍAS EN DICHS CAMPOS PARA EL LOGRO DE SU AVANCE Y DESARROLLO. C) FOMENTAR LA GENERACIÓN, SURGIMIENTO O TRANSFERENCIA DE TECNOLOGÍAS EN TODO LO REFERENTE A LA **AUTOMATIZACIÓN BANCARIA O FINANCIERA** Y CONTRIBUIR A SU IMPLEMENTACIÓN O DESARROLLO EN EL SECTOR BANCARIO O FINANCIERO D) EL ESTUDIO, ESTABLECIMIENTO Y DESARROLLO DE LOS ACTUALES Y NUEVOS SERVICIOS BANCARIOS FINANCIEROS PARA LA CLIENTELA DE LOS ASOCIADOS MEDIANTE LA APLICACIÓN DE LOS NUEVOS AVANCES TECNOLÓGICOS DE LA SISTEMATIZACIÓN ELECTRÓNICA. EN DESARROLLO DE SU OBJETO LA ASOCIACIÓN PODRÁ: A) CONTRATAR CON PERSONAS ESPECIALIZADAS ESTUDIOS SOBRE LA INSTALACIÓN DE SISTEMAS O PROCEDIMIENTOS ELECTRÓNICOS PARA LA PRESTACIÓN DE TODOS O DE ALGUNOS DE LOS SERVICIOS BANCARIOS COMPARTIDOS, CON EL OBJETO DE HACERLOS MÁS EFICIENTES Y ÁGILES. B) ADQUIRIR EN EL PAÍS O EN EL EXTERIOR, O TOMAR EN ARRENDAMIENTO O AL CUALQUIER OTRO TÍTULO, TODOS LOS ELEMENTOS, MÁQUINAS, EQUIPOS, O PROGRAMAS QUE TENGAN POR FINALIDAD LA REALIZACIÓN DE SUS OBJETIVOS. C) ADQUIRIR, POSEER, ENAJENAR Y GRAVAR BIENES DE CUALQUIER ESPECIE EN ORDEN DE LA REALIZACIÓN DE SUS FINES. D) CELEBRAR CONVENIOS, CONTRATOS O ACUERDOS CON ENTIDADES NACIONALES O EXTRANJERAS PARA OBTENER LA ASISTENCIA TÉCNICA INDISPENSABLE A LOS FINES PROPUESTOS. E) PRESTAR A LOS ASOCIADOS DIRECTAMENTE O A TRAVÉS DE TERCEROS, SERVICIOS DE INFORMACIÓN EN RELACIÓN CON LA SISTEMATIZACIÓN Y SUS DIVERSAS APLICACIONES. F) TRAMITAR ANTE LAS ENTIDADES DEL GOBIERNO LAS AUTORIZACIONES QUE SEAN NECESARIAS PARA LA SISTEMATIZACIÓN DE LOS ACTUALES SERVICIOS BANCARIOS Y PARA LA CREACIÓN Y PUESTA EN EJECUCIÓN DE NUEVOS SERVICIOS COMPARTIDOS EN TODO EL TERRITORIO DEL PAÍS.- G) PRESTAR SUS SERVICIOS A ENTIDADES FINANCIERAS NO ASOCIADAS O A TERCEROS, SI ASÍ LO AUTORIZA PREVIAMENTE LA ASAMBLEA GENERAL O LA JUNTA DIRECTIVA. H) EJECUTAR TODAS LAS FUNCIONES O ACTOS QUE LA ASAMBLEA GENERAL ACUERDE EN ORDEN A UN COMPLETO Y EFICAZ CUMPLIMIENTO DE SUS OBJETIVOS. PARÁGRAFO: CADA ENTIDAD ASOCIADA PODRÁ ADELANTAR INDIVIDUALMENTE LOS DESARROLLOS QUE ESTIME NECESARIOS PARA EL SERVICIO DE SU PROPIA CLIENTELA. (Subrayado fuera de texto).

El objeto social de la actora se circunscribe, en resumen, a la prestación de servicios técnicos e informáticos a las entidades financieras asociadas y a terceros del mismo sector interesados en desarrollar los servicios que prestan a sus usuarios.

Tales servicios corresponden, en general, a los servicios técnicos y administrativos que conforme al artículo 110 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero pueden prestar las sociedades de servicios técnicos y administrativos.⁷

Al respecto, la Sala precisó:

*"Mediante la Resolución 775 de marzo 6 de 1991, la Superintendencia Bancaria indicó que esas sociedades tendrían tal carácter, mientras el Gobierno Nacional no dispusiera otra cosa y precisó que podían considerarse como tales, aquellas sociedades cuyo objeto social corresponda, entre otros, al negocio de las "Empresas de sistemas y servicios de informática", facultadas para desarrollar, entre otras actividades la de **"organización, conexión y administración de redes de cajeros automáticos para la***

⁷

Sentencia de 11 de marzo de 2010, Exp. 17104, C.P. doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

realización de transacciones u operaciones"

[...]

Con anterioridad a la fecha de expedición de ese Decreto (se refiere al Decreto 1400 de 2005), era una costumbre que esos servicios se prestaran por sociedades comerciales, autorizadas por la Superintendencia de Sociedades, o por asociaciones gremiales, autorizadas en el Distrito Capital por la Alcaldía Mayor, costumbre que, según lo manifestó la Superintendencia Financiera en el concepto interno del 2 de agosto de 2006, no fue objetado por la entonces Superintendencia Bancaria.

De lo expuesto, advierte la Sala que antes del año 2004 la prestación de los servicios de administración de las redes de los cajeros automáticos y los servicios derivados de la administración de los sistemas de pago de bajo valor, sistemas de tarjetas bancarias de pago en general, sistemas de pago y compensación en los términos del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero se realizaba, de manera indistinta, tanto por sociedades comerciales como por entidades constituidas como asociaciones gremiales sin ánimo de lucro".⁸

Así pues, para los periodos en discusión la Asociación prestaba servicios técnicos y administrativos a sus entidades afiliadas, para lo cual estaba debidamente facultada. Sobre la base indiscutible de que la actora presta servicios, lo que debe precisarse es si, en efecto, tenía derecho a la no sujeción al impuesto, a pesar de que en sus actividades se desnaturalizaba la ausencia de lucro.⁹

Pues bien, un contrato de afiliación a la Asociación (folios 156 a 159 del cuaderno de antecedentes), entre otros aspectos, señala:

SEGUNDA. -OBJETO: LA ENTIDAD, a cambio del cumplimiento de las obligaciones que en el presente contrato se establecen, se afilia a SERVIBANCA, a fin de beneficiarse a partir de la fecha de los servicios que la asociación presta en el ejercicio de su actividad.

TERCERA. - PRECIO: LA ENTIDAD aporta a SERVIBANCA como **cuota de afiliación** la suma de CIENTO CINCUENTA MILLONES DE PESOS M/CTE. (\$ 150.000.000) MONEDA LEGAL COLOMBIANA, suma que se pagará así: TREINTA MILLONES (\$ 30.000.000) a la firma del presente contrato y DIEZ MILLONES (\$10.000.000) mensuales por los siguientes doce meses.

CUARTA. - FUTUROS APORTES: LA ENTIDAD se obliga frente a SERVIBANCA a efectuar el monto de las **inversiones** que apruebe la Asamblea General de Asociados o la Junta Directiva en los términos y condiciones que establezca, los cuales se realizarán de acuerdo con su porcentaje de participación en SERVIBANCA.

QUINTA. - CUOTAS DE FUNCIONAMIENTO: LA ENTIDAD se obliga a pagar las cuotas mensuales de funcionamiento que le correspondan de conformidad con el **sistema de facturación** aprobado por la Asamblea General de Asociados o la junta directiva de SERVIBANCA, en los términos y condiciones que establezca. Las cuotas actuales de funcionamiento mensual se describen en la siguiente tabla, pudiendo ser modificadas por la aprobación de la Junta Directiva o la Asamblea General de SERVIBANCA:

PROPIEDAD INTELECTUAL. - SERVIBANCA conserva en todo momento la propiedad de sus marcas, logotipos, señas, nombres comerciales, lemas de propaganda y demás modalidades de propiedad intelectual e industrial y todos los derechos e intereses a ella vinculados. A la terminación del contrato LA ENTIDAD entregará a SERVIBANCA la totalidad de los elementos que conforman su propiedad industrial, y se obliga a no usarla en adelante bajo ninguna circunstancia.

[...]. (Subrayado fuera de texto).

⁸ Sentencia de 11 de marzo de 2010, Exp. 17104, C.P. doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.
⁹ Ibídem.

La existencia de pagos por afiliación, aportes, transacciones e inversiones adicionales hacen parte de las obligaciones que asumen las entidades que se afilian a la Asociación, y denotan ánimo de lucro para esta.

En efecto, el procedimiento descrito en los contratos de afiliación conforme al cual se cobra a los afiliados un aporte de afiliación, unas cuotas mensuales de funcionamiento que se calculan sobre el volumen de transacciones, de acuerdo con el sistema de facturación aprobado por la junta de asociados y unas inversiones en los términos fijados por la asamblea, denotan que la demandante persigue obtener utilidad por las actividades que desarrolla.

De otra parte, según el cruce de verificación adelantado por la entidad Distrital, los ingresos por aportes de entidades asociadas, no asociadas y otros, discriminados según el Plan Único de Cuentas, fueron registrados en la cuenta 417010 de ingresos operacionales por actividades de servicios comunitarios, sociales y personales - actividades de asociación (folios 160 y 161).

A su vez, la demandante registró ingresos no operacionales por rendimientos financieros, indemnizaciones, ingresos ejercicios anteriores y diversos, en las cuentas 4210, 4255, 4265 y 4295, respectivamente (folios 160 y 161).

Las anteriores conclusiones se corroboran con el certificado del revisor fiscal (folio 183 del cuaderno de antecedentes), conforme al cual los ingresos obtenidos por la Asociación en el Distrito Capital por los bimestres cuarto, quinto y sexto de 1998 y primero y segundo de 1999, se discriminaron así:

| | INGRESOS OPERACIONALES | INGRESOS OPERACIONALES NO |
|---------------------|------------------------|---------------------------|
| IV BIMESTRE de 1998 | \$ 9.652.845.588,00 | \$ 48.669.061,00 |
| V BIMESTRE de 1998 | \$ 8.643.048.010,00 | \$ 46.788.812,00 |
| VI BIMESTRE de 1998 | \$ 8.592.636.088,00 | \$ 115.414.522,00 |
| I BIMESTRE de 1999 | \$ 7.915.741.774,00 | \$ 560.704.410,00 |
| II BIMESTRE de 1999 | \$ 8.431.513.941,00 | \$763.989.724,00 |

Se observa que los ingresos provenientes de las entidades financieras afiliadas no tienen, estrictamente, el carácter de aportes de asociados o de mantenimiento para beneficio colectivo, como lo exige la calidad de la asociación, pues, de ser así, contablemente lo procedente era afectar las cuentas patrimoniales y no las de ingresos, que tienen origen en la facturación por servicios que presta la Asociación a sus afiliados.¹⁰

Los aportes que la asociación recibe de quienes la conforman constituyen un activo que, como tal, forma parte de su patrimonio y en dicha calidad debieron ingresar y ser contabilizados. Diferente si se trata de lo que mensualmente cancelan los afiliados como pago por la prestación de servicios varios facturados que se cuantifican por el número de veces que se preste alguno de los servicios cuyo costo se traspasa al usuario del mismo que nada tiene que ver con la asociación y que genera una comisión gravada con el impuesto de industria y comercio, no una utilidad que deba mantenerse para fines no lucrativos.¹¹

En consecuencia, independientemente de que en teoría, la actora haya sido creada como asociación gremial sin ánimo de lucro, está probado que sí persigue la obtención de utilidades. Por tanto, no tiene derecho a la no sujeción del artículo 39 lit. d de la Ley 14 de 1983 en concordancia con el artículo 31 lit. d del Decreto 423 de 1996, por lo que procedía la adición de ingresos hecha por el Distrito Capital.

INGRESOS OBTENIDOS EN OTROS MUNICIPIOS

La actora alegó que el demandado adicionó ingresos obtenidos fuera del Distrito Capital, sin tener en cuenta las certificaciones proferidas por los funcionarios fiscalizadores con jurisdicción en los lugares de obtención de los ingresos, que lo consideraron no gravado.

¹⁰ Sentencias de 26 de octubre del 2009, Exp. 17200, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 11 de marzo de 2010. Exp. 17104, C.P. doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹¹ Sentencia de 26 de octubre del 2009, Exp. 17200, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Pues bien, el artículo 154 del Decreto 1421 de 1993, que introdujo modificaciones al impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital, en el numeral 3, señala:

"3. Se entienden percibidos en el Distrito como ingresos originados en actividades comerciales o de servicios cuando no se realizan o prestan a través de un establecimiento de comercio registrado en otro municipio y que tributen en él."

Según la norma en mención, el Distrito Capital puede gravar en su jurisdicción, los ingresos obtenidos en otros municipios por actividades comerciales y de servicios, si el contribuyente no demuestra que se realizan o prestan a través de establecimiento de comercio registrado en otro municipio y que en este se pagó el impuesto.

En ese orden de ideas, es obligación del contribuyente acreditar tanto el registro del establecimiento de comercio como el pago de las obligaciones que por impuesto de industria y comercio se generen fuera del Distrito Capital. Y, como la actora no acreditó lo anterior, el Distrito estaba facultado para gravar la totalidad de los ingresos.

Las certificaciones expedidas en otros municipios y que según el actor acreditan la exclusión del impuesto de industria y comercio en los mismos, no son prueba del pago. Además, en el expediente no se encuentra copia de dichas certificaciones.

SANCIÓN POR INEXACTITUD

El demandante manifestó que no es procedente la sanción por inexactitud por darse una diferencia de criterios en el derecho aplicable.

En sentencia que ahora se reitera, la Sala precisó:¹²

"Es importante señalar que en el caso que nos ocupa y dentro de la investigación adelantada por la Administración Distrital, si bien se pudo establecer que la actividad de CREDIBANCO, lo hace sujeto pasivo del impuesto en discusión, se configura la diferencia de criterio invocada por el actor, dado que éste se ampara en que está constituida documentalmente como entidad gremial sin ánimo de lucro, sin tener en cuenta la normativa atinente al impuesto de industria y comercio, según la cual la percepción de ingresos facturados por una actividad netamente comercial acarrea la obligación de pagar el gravamen. Lo anterior hace que se deba levantar la sanción impuesta por tal concepto, dada la diferencia interpretativa que originó el error detectado por las autoridades Distritales".

Así pues/ al igual que en el caso citado, en el presente asunto si bien se determinó que la actora es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, dicha interpretación se presentó porque en sus documentos de constitución figura como entidad gremial sin ánimo de lucro.

Lo anterior hace procedente levantar la sanción por inexactitud, dada la diferencia interpretativa que originó el error detectado por las autoridades Distritales.

Dado que procedía la adición de ingresos hecha por el demandado pero no la sanción por inexactitud, se revocará la sentencia apelada y, en su lugar, se anularán los actos acusados para levantar la sanción por inexactitud.

Como restablecimiento del derecho se tendrá en cuenta la nueva liquidación del impuesto en los siguientes términos:

IV bimestre de 1998

¹² Sentencia de 26 de octubre del 2009, Exp. 17200, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Tarifa impuesto de industria y comercio
0,7%

Tarifa impuesto complementario de aviso y tableros
15%

| RENGLÓN | CONCEPTO | LIQUIDACIÓN PRIVADA | LIQUIDACIÓN OFICIAL | LIQUIDACIÓN CONSEJO DE ESTADO |
|---------|--|---------------------|---------------------|-------------------------------|
| 13 | Total ingresos ordinarios y extraordinarios del periodo | \$9.701.515.000 | \$9.701.515.000 | \$9.701.515.000 |
| 14 | Menos: Total Ingresos fuera del Distrito Capital | \$2.462.355.000 | - | - |
| 15 | Total: Ingresos Brutos Obtenidos en Bogotá | \$7.239.160.000 | \$9.701.515.000 | \$9.701.515.000 |
| 16 | Menos: Devoluciones, rebajas y descuentos | - | - | - |
| 17 | Menos: Deduciones, exenciones ac. No. Sub. | \$7.085.866.000 | \$24.520.000 | \$24.520.000 |
| 18 | Total ingresos netos gravables (R15-R16-R17) | \$153.294.000 | \$9.676.995.000 | \$9.676.995.000 |
| 19 | Impuesto de Industria y comercio | \$1.073.000 | \$67.739.000 | \$67.739.000 |
| 20 | Más: Impuesto de avisos y tableros | \$161.000 | \$10.161.000 | \$10.161.000 |
| 21 | Más: Valor unidades comerciales adicionales | - | - | - |
| 22 | Total impuesto a cargo | \$1.234.000 | \$77.900.000 | \$77.900.000 |
| 23 | Menor: Valor que le retuvieron a título del impuesto de industria y comercio | - | - | - |
| 24 | Total impuesto liquidado (R22-R23) | \$1.234.000 | \$77.900.000 | \$77.900.000 |
| 25 | Total retenciones como agente retenedor | - | - | - |
| 26 | Más: Sanciones | \$1.234.000 | \$323.231.000 | \$77.900.000 |
| 27 | Total | \$2.468.000 | \$401.131.000 | \$155.800.000 |

| Sanciones impuestas por la Administración | |
|---|----------------|
| Sanción por inexactitud | \$ 245.331.000 |
| Sanción por extemporaneidad | \$ 77.900.000 |
| Total Sanciones | \$ 323.231.000 |

V bimestre de 1998

Tarifa impuesto de industria y comercio
0,7%

Tarifa impuesto complementario de aviso y tableros
15%

| "renglón | CONCEPTO | LIQUIDACIÓN PRIVADA | LIQUIDACIÓN OFICIAL | LIQUIDACIÓN DEFINITIVA |
|----------|---|---------------------|---------------------|------------------------|
| 13 | Total ingresos ordinarios y extraordinarios del periodo | \$8.725.376.000 | \$8.725.376.000 | \$8.725.376.000 |
| 14 | Menos: Total Ingresos fuera | \$2.291.638.000 | - | - |

| | | | | |
|----|--|-----------------|-----------------|-----------------|
| | del Distrito Capital | | | |
| 15 | Total: Ingresos Brutos Obtenidos en Bogotá | \$6.433.738.000 | \$725.376.000 | \$8.725.376.000 |
| 16 | Menos: Devoluciones, rebajas y descuentos | - | \$40.723.000 | \$40.723.000 |
| 17 | Menos: Deducciones, exenciones ac. No. Sub. | \$6.241.726.000 | - | - |
| 18 | Total ingresos netos gravables (R15-R16-R17) | \$192.012.000 | \$3.684.653.000 | \$8.684.653.000 |
| 19 | Impuesto de Industria y comercio | \$1.344.000 | \$60.793.000 | \$60.793.000 |
| 20 | Más: Impuesto de avisos y tableros | \$202.000 | \$9.119.000 | \$9.119.000 |
| 21 | Más: Valor unidades comerciales adicionales | - | - | |
| 22 | Total impuesto a cargo | \$1.546.000 | \$69.912.000 | \$69.912.000 |
| 23 | Menor: Valor que le retuvieron a título del impuesto de industria y comercio | - | - | - |
| 24 | Total impuesto liquidado (R22-R23) | \$1.546.000 | \$69.912.000 | \$69.912,000 |
| 25 | Total retenciones como agente retenedor | - | - | - |
| 26 | Más: Sanciones | \$1.546.000 | \$288.683.000 | \$69.912.000 |
| 27 | Total | \$3.092.000 | \$358.595.000 | \$139.824.000 |

| | |
|---|----------------|
| Sanciones impuestas por la Administración | |
| Sanción por inexactitud | \$ 218.771.000 |
| Sanción por extemporaneidad | \$ 69.912.000 |
| Total Sanciones | \$ 288.683.000 |

VI bimestre de 1998

Tarifa impuesto de industria y comercio 0,7% **Tarifa impuesto complementario de aviso y tableros 15%**

| RENLÓN | CONCEPTO | LIQUIDACIÓN PRIVADA | LIQUIDACIÓN OFICIAL | LIQUIDACIÓN DEFINITIVA |
|--------|---|---------------------|---------------------|------------------------|
| 13 | Total ingresos ordinarios y extraordinarios del periodo | \$8.708.051.000 | \$8.708.051.000 | \$8.708.051.000 |
| 14 | Menos; Total Ingresos fuera del Distrito Capital | \$2.515.586.000 | - | - |
| 15 | Total: Ingresos Brutos Obtenidos en Bogotá | \$6.192.465.000 | \$8.708.051.000 | \$8.708.051.000 |
| 16 | Menos: Devoluciones, rebajas y descuentos | - | - | - |
| 17 | Menos: Deducciones, exenciones ac. No. Sub. | \$5.975.404.000 | \$72.020.000 | \$72.020.000 |
| 18 | Total ingresos netos gravables(R15-R16-R17) | \$217.061.000 | \$8.636.031.000 | \$8.636.031.000 |
| 19 | Impuesto de Industria y | \$1.519.000 | \$60.452.000 | \$60.452.000 |

| | | | | |
|----|--|-------------|---------------|---------------|
| | comercio | | | |
| 20 | Más: Impuesto de avisos y tableros | \$228.000 | \$9.068.000 | \$9.068.000 |
| 21 | Más: Valor unidades comerciales adicionales | - | - | - |
| 22 | Total impuesto a cargo | \$1.747.000 | \$69.520.000 | \$69.520.000 |
| 23 | Menor; Valor que le retuvieron a título del impuesto de industria y comercio | - | | - |
| 24 | Total impuesto liquidado (R22-R23) | \$1.747.000 | \$69.520.000 | \$69.520.000 |
| 25 | Total retenciones como agente retenedor | - | - | - |
| 26 | Más: Sanciones | \$1.747.000 | \$286.394.000 | \$69.520.000 |
| 27 | Total | \$3.494.000 | \$355.914.000 | \$139.040.000 |

| | |
|---|----------------|
| Sanciones impuestas por la Administración | |
| Sanción por inexactitud | \$ 216.874.000 |
| Sanción por extemporaneidad | \$ 69.520.000 |
| Total Sanciones | \$ 286.394.000 |

I bimestre de 1999

Tarifa impuesto de industria y comercio 0,7% **Tarifa impuesto complementario de aviso y tableros 15%**

| RENLÓN | CONCEPTO | LIQUIDACIÓN PRIVADA | LIQUIDACIÓN OFICIAL | LIQUIDACIÓN DEFINITIVA |
|--------|--|---------------------|---------------------|------------------------|
| 13 | Total ingresos ordinarios y extraordinarios del periodo | \$8.476.446.000 | \$8.476.446.000 | \$8.476.446.000 |
| 14 | Menos: Total Ingresos fuera del Distrito Capital | \$2.493.509.000 | - | - |
| 15 | Total: Ingresos Brutos Obtenidos en Bogotá | \$5.982.937.000 | \$8.476.446.000 | \$8.476.446.000 |
| 16 | Menos: Devoluciones, rebajas y descuentos | - | | - |
| 17 | Menos: Deduciones, exenciones ac. No. Sub. | \$5.857.331.000 | \$112.471.000 | \$112.471.000 |
| 18 | Total ingresos netos gravables(R15-R16-R17) | \$125.606.000 | \$8.363.975.000 | \$8.363.975.000 |
| 19 | Impuesto de industria y comercio | \$879.000 | \$58.548.000 | 58.548.000 |
| 20 | Más: Impuesto de avisos y tableros | \$132.000 | \$8.782.000 | \$8.782.000 |
| 21 | Más: Valor unidades comerciales adicionales | - | - | - |
| 22 | Total impuesto a cargo | \$1.011.000 | \$67.330.000 | \$67.330.000 |
| 23 | Menor: Valor que le retuvieron a título del impuesto de industria y comercio | - | - | - |
| 24 | Total impuesto liquidado | \$1.011.000 | \$67.330.000 | \$67.330.000 |

| | | | | |
|----|---|-------------|---------------|---------------|
| | (R22-R23) | | | |
| 25 | Total retenciones como agente retenedor | - | - | - |
| 26 | Más: Sanciones | \$1.011.000 | \$279.551.000 | \$67.330.000 |
| 27 | Total | \$2.022.000 | \$346.881.000 | \$134.660.000 |

| | |
|---|----------------|
| Sanciones impuestas por la Administración | |
| Sanción por inexactitud | \$ 212.221.000 |
| Sanción por extemporaneidad | \$ 67.330.000 |
| Total Sanciones | \$ 279.551.000 |

II bimestre de 1999

Tarifa impuesto de industria y comercio 0,7%

Tarifa impuesto complementario de aviso y tableros 15%

| RENGLÓN | CONCEPTO | LIQUIDACIÓN PRIVADA | LIQUIDACIÓN OFICIAL | LIQUIDACIÓN DEFINITIVA |
|---------|--|---------------------|---------------------|------------------------|
| 13 | Total ingresos ordinarios y extraordinarios del periodo | \$9.195.504.000 | \$9.195.504.000 | \$9.195.504.000 |
| 14 | Menos: Total Ingresos fuera del Distrito Capital | \$2.383.326.000 | - | - |
| 15 | Total: Ingresos Brutos Obtenidos en Bogotá | \$6.812.178.000 | \$9.195.504.000 | \$9.195.504.000 |
| 16 | Menos: Devoluciones, rebajas y descuentos | | - | - |
| 17 | Menos: Deducciones, exenciones ac. No. Sub. | \$6.673.902.000 | \$30.748.000 | \$30.748.000 |
| 18 | Total ingresos netos gravables (R15-R16-R17) | \$138.276.000 | \$9.164.756.000 | \$9.164.756.000 |
| 19 | Impuesto de Industria y comercio | \$968.000 | \$64.153.000 | \$64.153.000 |
| 20 | Más: Impuesto de avisos y tableros | \$145.000 | \$9.623.000 | \$9.623.000 |
| 21 | Más; Valor unidades comerciales adicionales | - | - | - |
| 22 | Total impuesto a cargo | \$1.113.000 | \$73.776.000 | \$73.776.000 |
| 23 | Menor: Valor que le retuvieron a título del impuesto de industria y comercio | - | - | - |
| 24 | Total impuesto liquidado (R22-R23) | \$1.113.000 | \$73.776.000 | \$73.776.000 |
| 25 | Total retenciones como agente retenedor | - | - | - |
| 26 | Más: Sanciones | \$1.113.000 | \$306.298.000 | \$73.776.000 |
| 27 | Total | \$2.226.000 | \$380.074.000 | \$147.552.000 |

| | |
|---|----------------|
| Sanciones impuestas por la Administración | |
| Sanción por inexactitud | \$ 232.522,000 |
| Sanción por extemporaneidad | \$ 73.776.000 |

| | |
|-----------------|----------------|
| extemporaneidad | |
| Total Sanciones | \$ 306.298.000 |

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. REVÓCASE la Sentencia de 5 de junio de 2008 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. En su lugar dispone:

ANÚLANSE PARCIALMENTE las Resoluciones 9207-DDI-008118 de 8 de noviembre de 2005 y DDI-081959 de 7 de diciembre de 2006, en el sentido de levantar la sanción por inexactitud.

A título de restablecimiento del derecho, **TÉNGANSE** como liquidaciones del impuesto las que figuran en la parte motiva.

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

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

(Fdo.) MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA, Presidente de la Sección. HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. WILLIAM GIRALDO GIRALDO.