

**DERECHOS DE AUTOR - Sus recaudos por la Organización SAYCO ACINPRO no están gravados con IVA / SOCIEDADES DE GESTION COLECTIVA DE DERECHOS DE AUTOR - Su función es recaudar y entregar a sus socios los recursos de los derechos de autor / ORGANIZACIÓN SAYCO ACINPRO - Sus recaudos no están gravados con IVA por tratarse de aportes de capital / APORTES DE CAPITAL - Son los recaudos que recibe la Organización SAYCO ACINPRO por los derechos de autor de sus socios**

Dentro de las atribuciones de las sociedades de gestión colectiva están las de recaudar y entregar a sus socios los recursos provenientes de los derechos de autor que les correspondan (artículo 13 Ley 44 de 1993). Dichas sociedades recaudan los derechos de sus representadas y, previo el descuento del 30% para gastos de administración (art. 21 de la Ley 44 de 1993), distribuyen el remanente de conformidad con sus reglamentos. La ORGANIZACIÓN SAYCO ACINPRO se constituyó como asociación gremial, de conformidad con el artículo 27 de la Ley 44 de 1993. Su función es recaudar, sin ninguna contraprestación, los derechos de autor, para ser entregados a las asociaciones mandatarias SAYCO Y ACINPRO, quienes, a su vez, distribuyen el recaudo entre sus asociados (autores, compositores e intérpretes). Una vez deducidos los gastos de administración del recaudo, que representan los aportes de asociados para su sostenimiento y que se encuentran excluidos del IVA, la demandante entrega el excedente a sus dos asociadas para que éstas lo distribuyan entre sus socias. Entonces, los ingresos que recibe por el recaudo para terceros no hacen parte de su patrimonio, sino del de sus asociadas. En consecuencia, los gastos de administración que obtiene la ORGANIZACIÓN SAYCO ACINPRO por el recaudo de los derechos de sus representadas, no están sujetos a IVA, por tratarse de aportes de capital de una asociación gremial, motivo por el cual el servicio prestado por la demandante no está gravado con este impuesto. Por lo demás, la actividad que desarrolla la actora se limita a la distribución de los ingresos que recauda, los cuales pertenecen a sus asociados, conforme al artículo 13 de la Ley 44 de 1993.

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCIÓN CUARTA**

**Consejero Ponente: HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ**

Bogotá, D.C., veinticinco (25) de septiembre de dos mil ocho (2008)

**Radicación; 25000-23-27-000-2003-00648-01(16143)**

**Demandante: ORGANIZACIÓN SAYCO ACINPRO**

**Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN**

**IMPUESTO A LAS VENTAS**

**FALLO**

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia de 4 de mayo de 2006, estimatoria de las súplicas de la demanda, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos por los cuales LA DIAN practicó a la actora liquidaciones de aforo por concepto de IVA por los bimestres 1 a 6 de 1997 y 1998 .

### **ANTECEDENTES**

Previas sanciones por no declarar, la DIAN expidió a la ORGANIZACIÓN SAYCO ACINPRO las siguientes liquidaciones de aforo por concepto de IVA, que fueron confirmadas en reconsideración así:

<b>Bimestres IVA</b>	<b>Liquidación oficial de aforo</b>	<b>Resolución recurso de reconsideración</b>
1 -1997	30064200100000109 de 11 de enero de 2002	300662002000081 de 30 de diciembre de 2002
2- 1997	30064200100000108 de 11 de enero de 2002	300662002000080 de 30 de diciembre de 2002
3- 1997	30064200100000110 de 11 de enero de 2002	300662002000082 de 30 de diciembre de 2002
4- 1997	300642002000004 de 22 de marzo de 2002	300662002000083 de 27 de diciembre de 2002
5- 1997	300642002000008 de 22 de marzo de 2002	300662002000085 de 27 de diciembre de 2002
6-1997	300642002000007 de 22 de marzo de 2002	300662002000084 de 27 de diciembre de 2002
1-1998	300642002000010 de 6 de mayo de 2002	300662002000089 de 27 de diciembre de 2002
2-1998	300642002000011 de 6 de mayo de 2002	300662002000090 de 27 de diciembre de 2002
3-1998	300642002000012 de 6 de mayo de 2002	300662002000091 de 27 de diciembre de 2002
5-1998	300642002000015 de 6 de mayo de 2002	300662002000092 de 27 de diciembre de 2002
6-1998	300642002000016 de 6 de mayo de 2002	300662002000081 de 27 de diciembre de 2002

### **LA DEMANDA**

La ORGANIZACIÓN SAYCO ACINPRO solicitó la nulidad de los actos administrativos por los cuales la DIAN le practicó liquidaciones de aforo por concepto de IVA por todos los bimestres de 1997 y 1998. Como restablecimiento del derecho pidió que se revoquen las liquidaciones de aforo.

La actora invocó como normas violadas los artículos 29 y 228 de la Constitución Política; 84 y 85 del Código Contencioso Administrativo; 2, 420, 565, 601, 637, 638, 715, 730, 779 y 782 del Estatuto Tributario; 1 y 7 del Decreto 1372 de 1992 y 2 del Decreto 1107 del mismo año y 1 del Decreto Reglamentario 825 de 1978. Como concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

La DIAN violó el debido proceso porque utilizó un procedimiento distinto al establecido en la ley para establecer la calidad de responsable del impuesto sobre las ventas. Lo anterior, porque antes de imponer las sanciones por no declarar y practicar las liquidaciones de aforo, debió adelantar un proceso de determinación oficial del impuesto para establecer si las actividades que realiza la demandante se encuentran gravadas con IVA.

Uno es el procedimiento para la determinación oficial del impuesto cuando a juicio de la Administración la persona es sujeto pasivo del tributo y, otro para verificar el cumplimiento de las obligaciones de los sujetos pasivos.

Dentro de un proceso sancionatorio no pueden discutirse aspectos de fondo distintos al objeto del proceso, como la sujeción o no al gravamen, pues esta no es la conducta que se prevé como sancionable en el artículo 715 del Estatuto Tributario.

Los funcionarios que adelantaron la inspección tributaria a los libros de contabilidad de la actora no tenían competencia para ello, dado que fueron comisionados para investigar a SAYCO, que es una entidad diferente, por el impuesto de renta de 1998, esto es, por un impuesto y unos períodos distintos a los que produjeron los actos acusados.

La ORGANIZACIÓN SAYCO ACINPRO se constituyó como asociación gremial, de conformidad con el artículo 27 de la Ley 44 de 1993. Su función es recaudar, sin ninguna contraprestación, los derechos de autor, para ser entregados a las asociaciones mandatarias SAYCO Y ACINPRO, quienes, a su vez, distribuyen el recaudo entre sus asociados (autores, compositores e intérpretes).

Una vez deducidos los gastos de administración del recaudo, que representan los aportes de asociados para su sostenimiento y que se encuentran

excluidos del IVA, la demandante entrega el excedente a sus dos asociadas para que éstas lo distribuyan entre sus socias. Entonces, los ingresos que recibe por el recaudo para terceros no hacen parte de su patrimonio, sino del de sus asociadas.

La actividad de la actora no se enmarca dentro de las que regulan la prestación de servicios en favor de terceros, por cuanto no existe remuneración; en consecuencia, no hay base gravable para catalogar la actividad como prestación de servicios.

Además de que la demandada no estableció la obligación tributaria a cargo de la actora, desconoció el contenido del certificado del revisor fiscal y los libros de contabilidad, los cuales demuestran que no existe ingreso propio y que el ingreso contabilizado constituye aporte de capital para el sostenimiento de la actora. En relación con los bimestres 4 a 6 de 1997 sumó dos veces el mismo valor y frente a los bimestres 1 a 6 de 1998, decidió adicionar la base gravable con el valor contabilizado como pasivo en la cuenta 20761 – recaudo para terceros, sin tener en cuenta los impuestos descontables, sobre los que sostuvo que debían ser demostrados por parte de la entidad.

Según las liquidaciones de aforo, la base gravable del IVA está constituida no sólo por los gastos de administración, los cuales constituyen aportes de capital y por tanto no están gravados con IVA, sino por la explotación de derechos de autor (intangibles), el cual debió ser cobrado por la actora en su calidad de intermediaria.

Sin embargo, la DIAN no tuvo en cuenta que al adquirir la calidad de mandante, siendo la gran mayoría de los asociados del régimen simplificado, no podría cobrar el IVA sobre el total del recaudo, por cuanto habría un enriquecimiento ilícito, dado que quienes pertenecen a este régimen no están obligados a cobrarlo, a expedir factura, ni son agentes retenedores. Los mandantes de la actora no son SAYCO y ACINPRO, sino las personas naturales.

De otra parte, la explotación de intangibles no está gravada con IVA, dado que el artículo 33 de la Ley 383 de 1997 no fue reglamentado y, posteriormente, fue modificado por el artículo 53 de la Ley 488 de 1998, norma que tampoco puede ser aplicada, dado que la Ley 23 de 1982, relativa a la protección de los derechos de autor, no fue reglamentada.

Ni quienes pagan los derechos de autor (terceros) ni quienes actúan como mandatarias pueden asumir la calidad de agente retenedor, cuando no se sabe a quién y cuál es el valor del ingreso; por tanto, falta un reglamento, pues al gravar todos los derechos de autor, el Estado se apoderaría de los recursos que por mandato constitucional corresponden a los músicos e intérpretes.

La demandante no tiene ingresos propios, pues, el ingreso registrado es igual a los gastos y al no ser un verdadero ingreso fiscal o contable se disminuyen de los ingresos recibidos para terceros y entran como gastos de funcionamiento. Según certificado de revisor fiscal, al final de la presentación de las cuentas no existe diferencia entre el gasto realizado por cuenta del tercero y el descuento de las sumas recaudadas, por lo que no es posible que exista un ingreso propio para la actora.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La demandada se opuso a las pretensiones en los siguientes términos:

Según sentencias del Tribunal de 17, 30 y 31 de julio de 2003, proferidas en asuntos similares al que se analiza, dentro del proceso de la sanción por no declarar sí se debe discutir la responsabilidad de la actora frente al IVA, dado que es el aspecto más sobresaliente en la sanción que se impone.

Las actuaciones que se surtieron dentro del proceso de investigación se realizaron por un funcionario competente y dando cumplimiento al procedimiento de los artículos 643, 715, 716 y 717 del Estatuto Tributario.

La existencia de un servicio prestado por la actora se evidencia del contrato suscrito entre la Organización Sayco Acinpro y sus asociadas, Sayco y Acinpro, pues, a cargo de la Organización surge una obligación de hacer, que genera una contraprestación, independientemente de la denominación o forma de remuneración, tal como lo señalan los artículos 420 y 437 del Estatuto Tributario.

Conforme al artículo 476 ibídem, el servicio prestado por la demandante no se encuentra excluido del IVA, por lo que se concluye que está gravado con el mismo.

Sobre la explotación de derechos de autor sobre obras musicales como hecho generador del IVA, la DIAN se pronunció en concepto 122438 de 20 de diciembre de 2000. Lo que se excluye del IVA son las cuotas de afiliación y sostenimiento de asociaciones gremiales, no los ingresos de la actora, consistentes en pagos para utilizar obras artísticas, los cuales no pueden ser tomados como un aporte de capital de quien paga el servicio.

Las liquidaciones de aforo incluyeron los ingresos que aparecen registrados en las pruebas contables y tuvieron en cuenta copias de los libros de contabilidad y certificados de revisor fiscal, en los que aparecen todos los ingresos que por expresa disposición legal están gravados con IVA, a los cuales les ha determinado la tarifa.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal anuló los actos acusados y a título de restablecimiento del derecho declaró que la actora no está obligada a presentar las declaraciones de IVA de los 6 bimestres de 1997 y 1998 y no debe cancelar la sanción impuesta en los actos acusados. Las razones de la decisión fueron se resumen así:

Por mandato legal, la DIAN goza de amplias facultades de fiscalización; en consecuencia, no requiere de acto administrativo que le asigne competencia para realizar investigaciones tendientes a la correcta determinación de los impuestos.

El recaudo de los derechos de autor y conexos, provenientes de la comunicación pública de la música se realiza a través de las denominadas sociedades de gestión colectiva, en este caso, Sayco y Acinpro, que se encargan de gestionar a nombre de sus titulares, las percepciones pecuniarias provenientes de los derechos de autor por la ejecución pública de obras literario-musicales, interpretaciones, ejecuciones y producciones fonográficas y/o videográficas, que según la ley corresponden a los autores y compositores asociados a Sayco y a los artistas, intérpretes, ejecutantes y productores de fonogramas, asociados a Acinpro.

La Organización Sayco Acinpro se creó con el fin de “recaudar” a beneficio de unos terceros asociados, unas percepciones económicas derivadas de derechos de autor, con fundamento en el artículo 10 de la Ley 44 de 1993. Por

tanto, la actividad que cumple no se enmarca dentro de lo que constituye un servicio de acuerdo con el artículo 1 del Decreto 1372 de 1992.

La entidad creada por SAYCO y ACINPRO es una desmembración de ésta, cuyo objeto es facilitar el recaudo de las percepciones económicas a favor de sus asociados, por lo que no existe un consenso de voluntades entre las sociedades creadoras y la creada sobre actividad alguna, ya que el acuerdo fue societario y no de servicios.

Dado que los dineros recaudados por la demandante no le representan recursos propios, porque se reciben para otros (Sayco y Acinpro, quienes a su vez los entregan a sus asociados), no hay lugar a predicar la obligación de tributar por tal concepto.

La comisión que recibe la actora por el servicio prestado es para su sostenimiento y no para obtener ganancias, dado que su finalidad es una entidad gremial cuya finalidad es centralizar el recaudo de unos derechos por la explotación comercial de la propiedad intelectual. En consecuencia, es aplicable el artículo 7 del Decreto 1372 de 1992, conforme al cual no están sometidas al IVA las cuotas de afiliación y sostenimiento de las asociaciones gremiales, entre otras entidades.

Si la entidad demandante no es sujeto pasivo de la obligación, la Administración desconoció las condiciones de la entidad, definidas en los libros de contabilidad y en el certificado del revisor fiscal.

### **EL RECURSO DE APELACIÓN**

La demandada interpuso recurso de apelación en los siguientes términos:

Las funciones que según el artículo 13 de la Ley 44 de 1993 corresponden a las sociedades de gestión colectivas, esto es, representar a sus asociados y negociar, recaudar y distribuir las remuneraciones de los derechos que les corresponden, son obligaciones de hacer de acuerdo con el artículo 1 del Decreto 1372 de 1992; en consecuencia, se encuentran gravadas con IVA.

Conforme al artículo 1 del Decreto 1372 de 1992, la demandante es responsable del impuesto a las ventas, por cuanto la actividad de recaudar para Sayco y Acinpro el valor de unos derechos, es un servicio que se concreta en una obligación de hacer y que implica una contraprestación. Además, dicho servicio no está excluido de IVA en el artículo 476 del Estatuto Tributario.

Uno es el valor de los aportes de los afiliados a SAYCO y ACINPRO, que no están sujetos a IVA y otro el valor que estas entidades pagan a la actora por el servicio de recaudo, lo cual constituye la base gravable del IVA.

Es indiferente que la demandante obtenga o no ganancias, lo cual tiene efectos en el impuesto sobre la renta, no en el IVA.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda y añadió:

Si se desvirtúa la calidad de declarante del impuesto por acto administrativo o sentencia judicial, pierde eficacia legal la liquidación de aforo como acto de determinación de la obligación tributaria.

El argumento de la DIAN en el sentido de que la actora es responsable del IVA por el servicio de recaudo fue objeto de análisis por el Consejo de Estado, quien concluyó que los dineros recaudados, salvo los gastos de administración, no son ingresos de la actora sino de sus mandantes y que por ser asociación gremial tales recursos no están gravados con IVA, según el artículo 7 del Decreto 1372 de 1992, dado que las cuotas de afiliación y sostenimiento de las citadas entidades, entre otras, son aportes de capital.

En consecuencia, deben revocarse las liquidaciones de aforo por cuanto los ingresos que sirvieron de base a la misma, también fueron el sustento de las sanciones por no declarar por los bimestres en cuestión, las cuales fueron anuladas por el Consejo de Estado.

La DIAN insistió en los planteamientos del recurso.

El Ministerio Público solicitó confirmar la sentencia apelada por los motivos que se sintetizan así:

De manera reiterada la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha sostenido que no procede el cobro del IVA por los servicios de recaudo que presta la actora, ni por los destinados a los gastos de administración. El criterio de la Corporación coincide con el concepto del Ministerio Público.

Como no existen elementos que induzcan a un pronunciamiento que implique cambiar las conclusiones en mención, se impone confirmar la sentencia apelada.

### **CONSIDERACIONES**

En los términos de la apelación la Sala decide si se ajustan a derecho los actos administrativos por los cuales la DIAN practicó a la actora liquidación de aforo por concepto de IVA por los bimestres 1 a 6 de 1997 y 1998. En concreto, debe analizar si por los períodos en mención, la ORGANIZACIÓN SAYCO ACINPRO es responsable de IVA en razón de los dineros recibidos por concepto del recaudo de los derechos de autor, al igual que los gastos de administración por dicho recaudo.

Sobre el asunto que se examina, la Sala se ha pronunciado en anteriores oportunidades, criterio que ahora reitera<sup>1</sup>.

El artículo 10 de la Ley 44 de 1993, prevé que los titulares de derechos de autor y conexos pueden crear sociedades de gestión colectiva de derechos de autor y derechos conexos, con personería jurídica y sin ánimo de lucro, para la defensa de sus intereses.

Dentro de las atribuciones de las sociedades de gestión colectiva están las de recaudar y entregar a sus socios los recursos provenientes de los derechos de autor que les correspondan (artículo 13 Ley 44 de 1993). Dichas sociedades recaudan los derechos de sus representadas y, previo el descuento del 30% para

---

<sup>1</sup> Entre otras, ver sentencias de 7 de abril de 2005, expedientes 14220 y 14255, C.P. doctoras Ligia López Díaz y María Inés Ortiz Barbosa, respectivamente, y sentencia de 28 de abril de 2005, expediente 14777, C.P. Héctor J. Romero Díaz.

gastos de administración (art. 21 de la Ley 44 de 1993), distribuyen el remanente de conformidad con sus reglamentos.

Los dineros recaudados por la actora, salvo los gastos de administración, no son ingresos propios sino de sus mandantes, tal como lo precisó la Corte Constitucional, cuando sostuvo que “[.] *La sociedad de gestión colectiva de derechos de autor no es autoridad pública, y tiene la peculiaridad de ser mandataria de los autores, quienes son, en estricto sentido, los mandantes, esto es, los titulares de los derechos exigidos por aquella en nombre de éstos. El interés jurídicamente protegido es el de los autores, y no directamente el de la comunidad. De ahí que sea lógico que ese recaudo no se fusione con el patrimonio público, sino que se distribuya entre los titulares de los derechos, de acuerdo con la titularidad*”<sup>2</sup> (Subraya la Sala).

En consecuencia, respecto de tales recaudos no se causa IVA a cargo de la demandante, pues, se insiste, son ingresos de terceros, no de la actora.

La ORGANIZACIÓN SAYCO ACINPRO fue creada por las sociedades de gestión colectiva Sayco y Acinpro, con base en el artículo 27 de la Ley 44 de 1993, para garantizar el debido recaudo de los derechos de autor y conexos.

Conforme al artículo 1 de los estatutos que rigen la ORGANIZACIÓN SAYCO ACINPRO, ésta es una entidad gremial de derecho privado, sin ánimo de lucro, con duración indefinida y que actúa como mandataria de las instituciones gremiales que la constituyen, esto es, la Sociedad de Autores y Compositores SAYCO y la Asociación Colombiana de Intérpretes y Productores Fonográficos ACINPRO.

Así pues, la ORGANIZACIÓN SAYCO ACINPRO es una asociación gremial compuesta por autores, compositores, intérpretes, ejecutantes y productores fonográficos, para el recaudo de derechos de autor<sup>3</sup>.

---

<sup>2</sup> Corte Constitucional, sent. No. C-533 del 11 de noviembre de 1993, M.P. Dr. Vladimiro Naranjo Mesa.

<sup>3</sup> Sentencia de 7 de abril de 2005, exp 14255, C.P. doctora María Inés Ortiz Barbosa.

Y, conforme al artículo 7 del Decreto 1372 de 1992, las cuotas de afiliación y sostenimiento de las asociaciones gremiales, entre otras entidades, se entienden como aporte de capital no sometido al impuesto sobre las ventas.

En consecuencia, los gastos de administración que obtiene la ORGANIZACIÓN SAYCO ACINPRO por el recaudo de los derechos de sus representadas, no están sujetos a IVA, por tratarse de aportes de capital de una asociación gremial, motivo por el cual el servicio prestado por la demandante no está gravado con este impuesto.

Por lo demás, la actividad que desarrolla la actora se limita a la distribución de los ingresos que recauda, los cuales pertenecen a sus asociados, conforme al artículo 13 de la Ley 44 de 1993.

Dado que por los bimestres en discusión la actora no era responsable del IVA, no debía declarar ni pagar impuesto alguno. En consecuencia, no procedían las liquidaciones de aforo, puesto que las mismas tienen por objeto determinar la obligación tributaria al responsable que no cumplió su deber formal de declarar.

Adicionalmente, para que proceda la liquidación de aforo es necesario el cumplimiento del trámite previsto en los artículos 643, 715 y 716 del Estatuto Tributario, esto es, la imposición de la sanción por no declarar, previo emplazamiento para declarar. Y, como las sanciones por no declarar por los bimestres en discusión fueron anuladas por la Jurisdicción<sup>4</sup>, porque la

4

Bimestres IVA	Sentencia
1-1997	2 de agosto de 2007, exp. 15321. C.P. Héctor J. Romero Díaz
2-1997	14 de junio de 2005, exp. 14340 C.P. doctora Ligia López Díaz
3-1997	28 abril de 2005, exp. 14785. C.P. Héctor J. Romero Díaz
4-1997	25 de mayo de 2005 exp 0349 MP. Nelly Yolanda Villamizar
5-1997	7 de abril de 2005, exp. 14220 C.P. María Inés Ortiz Barbosa
6-1997	28 de abril de 2005, exp, 14310 C.P. doctor Juan Ángel Palacio Hincapié
1-1998	7 de abril de 2005, exp. 14312 C.P. doctora María Inés Ortiz Barbosa
2-1998	13 de mayo de 2005, exp. 020610. M.P. Nelly Yolanda Villamizar
3-1998	14 de julio de 2005, exp. 14275. C.P. doctora Ligia López Díaz
4-1998	28 de abril de 2005, exp. 14183. C.P. doctor Héctor J. Romero Díaz
5-1998	28 de abril de 2005, exp. 14408 C.P. doctor Juan Ángel Palacio Hincapié
6-1998	28 de abril de 2005, exp 14777, C.P. Héctor J. Romero Díaz

demandante no es responsable del IVA por los argumentos que en esta providencia se reiteran, perdieron sustento las liquidaciones de aforo practicadas por los mismos bimestres y su imposición genera violación del debido proceso.

Las razones que anteceden son suficientes para confirmar la sentencia recurrida.

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,

### **F A L L A**

**CONFÍRMASE** la sentencia de 4 de mayo de 2006, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de la ORGANIZACIÓN SAYCO ACINPRO contra la DIAN

**RECONÓCESE** personería al abogado ANTONIO GRANADOS CARDONA como apoderado de la parte demandada.

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

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

**MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA**

**LIGIA LÓPEZ DÍAZ**

**HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ**  
Presidente

---



