

IMPUUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - Sujeto pasivo / ENTIDAD PRESTADORA DE SALUD - Puede ser sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio cuando realiza otras actividades que generen ingresos gravados / **INGRESO** - Es el que determina si las clínicas son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio / **CLINICA DEL COUNTRY** - No es sujeto pasivo por los ingresos por salud

Es entonces del caso precisar que la calidad o no de sujeto pasivo del tributo recae en la persona, ya sea natural o jurídica que realice actividades contempladas en la ley como gravadas, y que, por tanto el hecho mismo de ser reconocida como actividad prestadora de salud no la excluye de la posibilidad de ser calificada como sujeto pasivo, toda vez que esto no le impide llevar a cabo otras actividades que generen ingresos gravados, luego no son las Clínicas en si mismas como personas o entidades las que están excluidas del tributo de Industria y Comercio, sino el ingreso que deviene directamente de la prestación del servicio mediante el plan obligatorio de salud que por orden legal no se grava con el mismo. Por tanto, la Clínica del Country en si misma considerada es sujeto pasivo del impuesto de Industria y Comercio, pero los ingresos por salud no deben pagar dicho impuesto y, habiéndolo hecho, se origina un pago de lo no debido.

PAGO DE LO NO DEBIDO - Se origina por no existir una causa legítima en el pago / **CORRECION DE LA DECLARACION PRIVADA** - No es requisito para que proceda la devolución del pago de lo no debido / **PAGO EN EXCESO O DE LO NO DEBIDO** - Casos en los que procede

Por lo que al no existir una causa legítima para el pago del Impuesto de Industria y Comercio respecto de los ingresos percibidos por concepto de servicios de salud adscritos al POS por parte de la sociedad actora, con fundamento en el artículo 182 de la Ley 100 de 1993 se configura efectivamente un pago de lo no debido, criterio que, como lo ha manifestado la demandante y la jurisprudencia y aceptado por el a quo, no resulta válido únicamente a partir de la sentencia de inexequibilidad de la Corte Constitucional, antes citada, pues la interpretación de la normativa especial del Sistema de Seguridad Social en Salud, permite llegar a tal conclusión. Contrario a lo señalado por el a quo, la normativa tributaria ha establecido la figura del pago de lo no debido a favor de los contribuyentes y para ello ha señalado las reglas para su procedencia, sin que dentro de ellas se prevea como requisito previo e indispensable la corrección de la declaración privada, toda vez que no es requisito sine qua non para que se genere dicho pago, que éste se derive de una declaración tributaria, lo único relevante es que el pago se haya efectuado sin estar soportado por un fundamento legal. Se observa que en relación con el pago en exceso o de lo no debido también es posible obtener su devolución, en el primer caso cuando se cancelan por impuestos, sumas mayores a las que corresponden legalmente, y en el segundo evento, cuando se realizan pagos "sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento". Los pagos en exceso o de lo no debido pueden surgir de las declaraciones, de los actos administrativos o de las providencias judiciales, que determinen un valor pagado en exceso o la ausencia de obligación, lo que otorga derecho a solicitar su compensación o devolución

FUENTE FORMAL: DECRETO 1000 DE 1997 - ARTICULO 21

NOTA DE RELATORÍA: Sobre devolución del pago en exceso o de lo no debido Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias de septiembre 17 de 2003, Rad. 13301, M.P. María Inés Ortiz Barbosa, 16 de julio de 2009, Rad. 16655 M.P.

Martha Teresa Briceño de Valencia, 10 de febrero de 2003, Rad. 13271, M.P.
María Inés Ortiz Barbosa

**DEVOLUCION PAGO DE LO NO DEBIDO - Para que proceda no es necesario corregir la declaración privada / PRINCIPIOS DE PREVALENCIA Y JUSTICIA
- Deben prevalecer en el procedimiento de devolución**

Así las cosas, se advierte que si bien la actora pudo acudir al mecanismo de corrección previsto en los artículos 19 y 20 del Decreto 807 de 1993, esta Corporación ha considerado viable la devolución de los pagos de lo no debido consignados en las declaraciones tributarias, sin necesidad de hacer uso del procedimiento de corrección voluntaria, teniendo en cuenta que no se trata de un error del contribuyente en la liquidación del tributo, sino que obedece a decisiones judiciales que han calificado los pagos como “no debidos” o “excesivos”, o a la ausencia de la calidad de sujetos pasivos de la obligación tributaria, lo que hace inocua la corrección del denuncio fiscal. En el caso se advierte que la actora solicitó ante la demandada la devolución de lo pagado por concepto del impuesto territorial respecto de los ingresos correspondientes a las actividades de servicios de salud adscritas o vinculadas al POS y que como se estableció carece de causa legal por no hacer parte de la base gravable del tributo en cuestión, por lo que para la Sala procede la devolución solicitada en aplicación de los principios de prevalencia del derecho sustancial y espíritu de justicia, que son norma en el ejercicio de la función pública.

**PAGO EN EXCESO O DE LO NO DEBIDO - Procedibilidad de la devolución /
DEVOLUCION DEL PAGO EN EXCESO O DE LO NO DEBIDO - Plazo para solicitarla**

De conformidad con el artículo 41 de la Ley 153 de 1887, se advierte que cuando la prescripción ha comenzado a correr y el término es modificado por una nueva norma, el presribiente puede elegir cuál de las disposiciones aplicará y en caso de que sea la última, el nuevo término se comenzará contar a partir de la fecha en que empieza a regir la ley modificatoria. Esta Corporación precisa que cuando la norma señala al “presribiente” hace referencia al deudor, que en el caso de las obligaciones fiscales corresponde al contribuyente. Lo anterior por cuanto la prescripción es un modo de extinguir las obligaciones y con ella el deudor se defiende de la pretensión del acreedor a través de la figura de la excepción. Ahora bien, en el sub examine la Clínica del Country presentó la solicitud de devolución por los periodos quinto y sexto de 1994, primero a sexto de los años 1995, 1996, 1997 y primero a tercero de 1998 el 14 de octubre de 2004 y en el escrito radicado ante la Administración Distrital hizo referencia expresa a la prescripción prevista en el artículo 2536 del Código Civil antes de su modificación.

FUENTE FORMAL: DECRETO 807 DE 1993 - ARTICULO 147 / CODIGO CIVIL -
ARTICULO 2536 / LEY 153 DE 1887 - ARTICULO 41

NOTA DE RELATORÍA: Respecto al término para solicitar la devolución, Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 12 de noviembre de 2004, Rad 11604, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié

**DEVOLUCION DEL PAGO DE LO NO DEBIDO O EN EXCESO - Intereses /
INTERESES EN LA DEVOLUCION DEL PAGO DE LO NO DEBIDO O EN
EXCESO - Causación**

De la relación presentada en la Resolución N° 329 de fecha 29 de noviembre de 2004, proferida por la Dirección Distrital de Impuestos y que obra a folios 48 del cuaderno de antecedentes cuyos resultados no fueron objetados por las partes, se establece que el valor pagado por el contribuyente por la prestación de servicios de salud de \$267.517.000, de los cuales el contribuyente acepta la suma de \$34.896.000, para una diferencia de \$232.621.000 cuyo valor se debe devolver junto con los intereses a que haya lugar, según lo previsto en el artículo 154 del Decreto 807 que prevé la causación de los mencionados intereses en los trámites de devolución y para su regulación remite a lo dispuesto en los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario Nacional. Estos intereses se ordenarán liquidar toda vez que en el presente caso la solicitud de devolución fue negada con la Resolución 329 del 29 de noviembre de 2004 y confirmada con la Resolución N° 169120 de junio 10 de 2005 de la Dirección Distrital de Impuestos. Los intereses corrientes se causan desde la fecha de notificación de la Resolución 329 de 29 de noviembre de 2004 hasta la fecha de ejecutoria de esta providencia y los de mora, si a ello hay lugar, desde el vencimiento del término para devolver hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación. Igualmente, se reconocerán intereses legales del 6% previsto en el Código Civil, por la pérdida del valor del dinero causada por el transcurso del tiempo desde la fecha en que se efectuó el pago hasta el momento en que se solicitó su devolución, para lo cual se aplicará la siguiente fórmula: $I=Vh.Xnx0.5\%$.

FUENTE FORMAL: DECRETO 807 DE 1993 - ARTICULO 154 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 863 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 864 / CODIGO CIVIL - ARTICULO 1617 / CODIGO CIVIL - ARTICULO 2232

NOTA DE RELATORIA: Sobre la liquidación de interés legales, Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 16 de julio de 2009, Rad. 16655, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

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

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D. C. veintisiete (27) de agosto de dos mil nueve (2009)

Radicación Número: 250002327000200501747-01 (16881)

Actor: CLINICA DEL COUNTRY S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS DISTRITALES - SECRETARIA DE HACIENDA DE BOGOTA

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 16 de agosto de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que denegó las súplicas de la demanda.

ANTECEDENTES

El 14 de octubre de 2004, la Clínica del Country S.A., solicitó ante la Secretaría de Hacienda Distrital, la devolución del saldo a su favor, resultante de la diferencia entre lo declarado y lo que efectivamente debía pagarse, una vez excluida de la base gravable los ingresos por prestación de servicios de salud, por \$286.991.000.

La Administración Distrital, mediante la Resolución 00329 del 29 de noviembre de 2004, proferida por la Unidad de Cuentas Corrientes, negó la devolución solicitada.

El 10 de junio de 2005, el Grupo de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria, mediante la Resolución 169120, resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la Clínica demandante contra la Resolución 329, confirmando la decisión.

LA DEMANDA

La Clínica actora actuando a través de apoderado judicial, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, pretende la nulidad de las Resoluciones **Nº 00329 de 29 de noviembre de 2004 y 169120 de 10 de junio de 2005**, mediante las cuales la Administración Distrital de Impuestos, negó la devolución de \$286.991.000 pagado por la Clínica Country, por concepto de impuesto de industria y comercio correspondiente a los servicios de salud prestados durante los periodos 5 y 6 del año gravable 1994, 1 a 6 bimestre del año gravable 1995, 1º a 6 bimestre de 1996, 1 a 6 bimestre de 1997 y 1 a 3 bimestre de 1998.

Expresa que la Administración comete un error al afirmar que no puede efectuar devolución y/o compensación de saldos a favor de la declaración privada del contribuyente por cuanto el procedimiento para la devolución del

pago de lo no debido se rige por normas especiales diferentes al procedimiento ordinario distrital¹, dado que no puede hablarse de “saldo a favor” por cuanto no se cancelo, “más de lo que se debía”, sino lo que “no se debía”. En consecuencia el pleno restablecimiento del derecho implica ordenar la devolución solicitada en las cuantías y por los periodos relacionados en los actos demandados, con las debidas actualizaciones a que haya lugar.

OPOSICIÓN

El apoderado de la parte demandada se opone a las pretensiones de la actora con fundamento en los siguientes argumentos:

Indica que para que el contribuyente pueda solicitar la devolución y/o compensación es necesario que el saldo que se refleja a su favor sea consecuencia de la corrección de la declaración tributaria inicialmente presentada. Informa que el procedimiento para llevar a cabo una corrección de la declaración es taxativo, tanto en el Estatuto Tributario como en el Decreto 807 de 1993 y no puede solicitarse con fundamento en el Código Civil.

Aclara los conceptos de “saldo a favor” y “pago de lo no debido” y afirma que el primero de ellos hace referencia a un saldo determinado en una declaración tributaria por efecto de la depuración del impuesto a cargo, lo cual arroja una mayor cuantía cancelada, es decir, la diferencia entre lo que debía pagar y pagó; a su vez el segundo hace relación al error propio o inducido en que incurre el contribuyente, sin tener fundamento legal alguno para ser gravado, es decir, se paga lo que realmente no se debe.

Manifiesta que frente al pago de lo no debido el actor debía proceder de conformidad con lo dispuesto en el Decreto 807 de 1993, por lo cual ante la omisión de este procedimiento la Administración inadmitió la solicitud de compensación para que subsanara la inconsistencia y corrigiera su declaración atendiendo al procedimiento establecido en la ley. Sin embargo, para ese momento habían transcurrido más de dos años desde el vencimiento del plazo para declarar en consecuencia la sociedad perdió la oportunidad de corregir.

¹ Artículos 2313 en concordancia con el 2535 y 2536 del Código Civil reglamentados en materia tributaria por los artículos 10, 11 y 21 del Decreto Reglamentario 1.000 de 1997

Aclara que sin la liquidación de corrección de que trata el artículo 589 del E.T. la actora no tiene un saldo a su favor, por su omisión al no seguir oportunamente el trámite exigido.

Indica que cuando existe una relación tributaria entre el particular y la Administración la devolución y/o compensación debe presentarse dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar o al momento de pago en exceso o de lo no debido de conformidad con lo reglamentado en los artículos 144 a 155 del Decreto 807 de 1993 y 7 a 11 del Decreto 499 de 1994. Que cuando no existe esa relación tributaria el procedimiento para obtener el pago de lo no debido se reglamenta conforme con los artículos 2313 a 2321 y 2536 del Código Civil.

En lo referente a los fundamentos legales y jurisprudenciales de la solicitud de devolución subraya que el hecho generador del impuesto de industria y comercio, está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá. Confirma además que la sociedad demandante no se limita a la prestación de servicios médicos, sino que fue creada para desarrollar toda clase de actividades comerciales aun cuando no se encuentren expresamente definidas en su objeto social, que ello se demuestra en la diferencia entre lo declarado y lo solicitado.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal, mediante sentencia de 16 de agosto de 2007, negó las súplicas de la demanda argumentando:

Son actividades no sujetas al impuesto de industria y comercio los servicios de salud prestados a través de las entidades hospitalarias adscritas o vinculadas al Sistema Nacional de Salud, entendiéndose que a él pertenecen todas las entidades que según la normativa² aplicable lo integran.

² Literal d) del artículo 39 de la Ley 14 de 1983; el artículo 9 del Decreto 356 de 1975, derogado por la Ley 10 de 1990, que en sus artículos 5 y 7 definió las entidades que forman parte del sector salud,

La Clínica del Country S.A. cumple los presupuestos que la ley consagra para que se le reconozca la calidad de entidad prestadora de servicios de salud adscrita o vinculada al Sistema Nacional de Salud, por lo que no es sujeto pasivo del impuesto por los citados ingresos.

En primer término señala que todos los recursos que perciban las clínicas y hospitales destinados al servicio público de salud, y las entidades adscritas o vinculadas al Sistema Nacional de Salud, no serán susceptibles de ser gravadas con el impuesto de Industria y Comercio, en virtud de lo previsto en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983; sin embargo por disposición del artículo 11 de la Ley 50 de 1984, están sujetos al impuesto, los recursos provenientes de actividades industriales y comerciales, que no son propias de las entidades hospitalarias.³

Para el Tribunal, resulta evidente que la Clínica Country, no sólo está dedicada a la prestación del servicio de salud, sino que también desarrolla actividades industriales y de servicios en lo inherente a la prestación de servicios profesionales en el campo de la economía, las finanzas, la administración de negocios y demás materias afines y comerciales, la cuales están gravadas y para cuya ejecución no requiere autorización especial; razón por la cual, debía presentar la declaración privada de industria y comercio. Al respecto reitera jurisprudencia de la Sala.⁴

No obstante, concluyó que en aplicación del artículo 589 del E.T., por remisión expresa del artículo 153 del Decreto 1421 de 1993, lo procedente era la corrección de las declaraciones privadas, para efectos de declarar cuales de sus ingresos se encontraban expresamente exentos y cuales gravados y así poder obtener la devolución del pago de lo no debido.

Las correcciones buscan enmendar o subsanar los errores u omisiones cometidas por el contribuyente al momento de presentar su declaración privada, permitiéndole modificar los renglones que a su parecer son contrarios a la realidad y que pueden dar lugar a la devolución por el pago de lo no debido. Que resulta evidente que el procedimiento correcto para obtener la devolución de lo pagado por el servicio de salud adscrito al POS, era la corrección de sus declaraciones privadas respecto de los ingresos exentos, dado que el accionante

³ Sentencia Consejo de Estado, del 6 de octubre de 2005, M.P. Ligia López Díaz

⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia 13 de octubre de 2000, exp. 15265, C.P. Ligia López Díaz; Sentencia de 2 de marzo de 2001, exp. 10888, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié

no es sujeto pasivo del impuesto, y declarar sólo por los que son resultado de las actividades industriales, comerciales y de servicios que desarrolló durante los periodos en discusión.

Que la Clínica del Country, para corregir sus declaraciones tenía un plazo de dos años a partir de la fecha del vencimiento para declarar, por lo que tomando como referencia la última declaración presentada en el año 1998, su término vencía en el año 2000, encontrándose en firme las declaraciones iniciales, a la fecha de presentación de la demanda el 26 de octubre de 2005; por tal razón, se negaron las pretensiones.

EL RECURSO DE APELACIÓN

El apoderado de la parte actora dentro de la oportunidad legal interpuso el recurso de apelación, insistiendo que contrario a lo expuesto por el Tribunal, el plazo para llevar a cabo las correcciones a las declaraciones es de un año, de conformidad con lo establecido en el artículo 20 del Decreto Distrital 807 de 1993. Que la Clínica no aplicó el procedimiento establecido por el Estatuto Tributario Distrital, porque al momento de solicitar la devolución la normativa no lo permitía, por lo que sólo pudo accionar cuando la jurisprudencia estableció la validez de la exclusión, amparado en el artículo 2313 del Código Civil para obtener las devoluciones de lo cancelados en años anteriores.

Que la Clínica del Country presentó declaraciones por el impuesto de industria y comercio en periodos correspondientes a los año 1994 a 1998, incluyendo los dineros de prestación de servicios de salud, inducida a error por la Administración Distrital por medio de conceptos expedidos sobre el tema, por lo que está en la obligación de devolverlos sin que haya lugar al procedimiento ordinario de la corrección.

En este sentido el artículo 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997, reglamentario del Estatuto Tributario Nacional que para el caso aplica a los procedimientos municipales, establece que habrá lugar a la devolución o compensación de los pagos efectuados a favor de la Dirección de impuestos, sin que exista causal legal para hacer exigible su cumplimiento, para lo cual deberá presentarse solicitud ante la administración donde se efectuó el pago, dentro del plazo

establecido en el artículo 11, es decir, dentro del término de prescripción de la acción de ejecutiva⁵, según la cual la acción prescribe a los 10 años.

Que la Dirección Distrital de Impuestos persiste en una posición contraria a la Ley y la Jurisprudencia y considera que la prohibición de gravar los ingresos que reciben las IPS por prestación de servicios de salud es exclusivamente para el POS, SOAT, vinculados y prestación de vejez, definiendo los demás ingresos por prestación de salud como gravados pese que el máximo tribunal ha concluido la discusión en más de 15 fallos reiterativos.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte demandante reitera los argumentos expuestos en la demanda como en la apelación, los cuales se evidencian en oposición al fallo de primera instancia así como a los argumentos esgrimidos a lo largo de la litis por el Distrito Capital.

La parte demandada insiste en la solicitud denegatoria de las pretensiones formuladas por la Clínica del Country, confusión conceptual sobre el hecho que el procedimiento por el cual es necesario realizar una corrección de la declaración es taxativo en el Estatuto Tributario Distrital⁶ y en consecuencia, no es dable solicitar la devolución del pago en exceso con fundamento en el Código Civil.

La Procuradora Sexta Delegada ante esta Corporación consideró que la sentencia de primera instancia debe ser revocada y, en su lugar, proceder a declarar la nulidad de los actos demandados y ordenar la devolución del pago de lo no debido que reclama la demandante porque no era exigible la corrección de las declaraciones del impuesto de industria y comercio como requisito previo a la solicitud de la devolución, por una actividad frente a la cual no se es sujeto pasivo del impuesto.

Explica que existe diferencia de términos para solicitar la devolución de saldo a favor frente al de los pagos en exceso o de lo no debido, tal como se expuso en la sentencia de 15 de febrero del 2007, C.P. Dr. Héctor Romero Díaz, por lo que mal

⁵ Art. 2536 del C.Civil Modificado art. 8 de la Ley 791 de 2002, vigente al momento de plantearse la discusión.

⁶ Art. 20 Decreto 807 de 1993

podría someterse la solicitud de la devolución del pago en exceso o su compensación, al término de 2 años previsto en el Estatuto Tributario para que las declaraciones privadas adquieran su firmeza.

Menciona que en oportunidad anterior esa Procuraduría se había referido al término de 5 años, en virtud de la modificación introducida por el artículo 8º de la Ley 791 del 2002 al artículo 2536 del C.C., al cual se remitía al art. 11 del Decreto 1000 de 1997. Sin embargo, en el presente caso la demandante siempre ante la Administración ha expuesto que su plazo es de 10 años, establecido antes de la mencionada modificación al término para la prescripción de la acción ejecutiva, afirmación respaldada legalmente por el art. 41 de la Ley 153 d 1887, que establece: “*La prescripción iniciada bajo el imperio de una ley, y que no se hubiera completado aún al tiempo de promulgarse otra que la modifique, podrá ser regida por la primera ó la segunda, a voluntad del preribiente; pero eligiéndose la última, la prescripción no empezará a contarse sino desde la fecha en que la ley nueva hubiere empezado a regir*”

Concluye que si la sociedad actora eligió el término de 10 años para presentar la solicitud de devolución de los pagos no debidos, y el primer periodo solicitado se refiere al 5º Bimestre de 1994 y su presentación y pago se realizó el 18 de noviembre de 1994, por lo que la contribuyente podía solicitar la devolución hasta el 18 de noviembre de 2004; por lo tanto, como la solicitud de devolución objeto de estudio fue presentada el 14 de octubre de 2004, se establece que se presentó dentro de la oportunidad legal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En el caso se discute la legalidad de los actos administrativos contenidos en las Resoluciones números **329 del 29 de noviembre de 2004** y **169120 de 10 de junio de 2005**, mediante los cuales la Administración Distrital de Impuestos de Bogotá negó la devolución de \$286.991.000 suma pagada por la parte actora a título de impuesto de industria y comercio por los servicios de salud prestados durante los periodos 5 y 6 Bimestre de 1994, del 1 a 6 bimestre de los años 1995, 1996 1997, y 1 a 3 bimestre del año 1998.

Antes de entrar en materia de fondo, se hace pertinente diferenciar la calidad o no de sujeto pasivo del gravamen de Industria y Comercio, frente a la generación de un pago de lo no debido; originado en la cancelación de un gravamen sobre un concepto no obligado a liquidarlo por ausencia legal para ello.

Lo anterior por cuanto en la demanda se tratan de compendiar los conceptos. Es entonces del caso precisar que la calidad o no de sujeto pasivo del tributo recae en la persona, ya sea natural o jurídica que realice actividades contempladas en la ley como gravadas, y que, por tanto el hecho mismo de ser reconocida como actividad prestadora de salud no la excluye de la posibilidad de ser calificada como sujeto pasivo, toda vez que esto no le impide llevar a cabo otras actividades que generen ingresos gravados, luego no son las Clínicas en si mismas como personas o entidades las que están excluidas del tributo de Industria y Comercio, sino el ingreso que deviene directamente de la prestación del servicio mediante el plan obligatorio de salud que por orden legal no se grava con el mismo.

Por tanto, la Clínica del Country en si misma considerada es sujeto pasivo del impuesto de Industria y Comercio, pero los ingresos por salud no deben pagar dicho impuesto y, habiéndolo hecho, se origina un pago de lo no debido.

Advierte la Sala que la parte impugnante fundamenta su solicitud en la figura de pago de lo no debido o pago en exceso y la Administración sostiene que la demandante debió corregir sus declaraciones privadas dentro de la oportunidad legal para obtener la pretendida devolución.

Es de anotar que con anterioridad a la sentencia C-1040 de noviembre 5 del 2003 de la Corte Constitucional mediante la cual se declaró inexistente el artículo 111 de la Ley 788 del 2002⁷, esta Corporación⁸ sostuvo que conforme al artículo 182 de la Ley 100 de 1993, las UPC se reconocen a cada E.P.S. “en función del perfil epidemiológico de la población relevante, de los riesgos cubiertos y de los costos de prestación del servicio en condiciones medias de calidad, tecnología y hotelería, y será definida por el Consejo Nacional de Seguridad Social en Salud,

⁷ Ley 788 de 2002, Artículo 111. En su condición de recursos de la seguridad social, no forman parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, los recursos de las entidades integrantes del Sistema General de Seguridad Social en Salud, en el porcentaje de la Unidad de Pago Por Capitación, UPC, destinado obligatoriamente a la prestación de servicios de salud, conforme a su destinación específica, como lo prevé el artículo 48 de la Constitución Política.

Este porcentaje será para estos efectos, del ochenta por ciento (80%) en el régimen contributivo y del ochenta y cinco por ciento (85%) de la UPC en el régimen subsidiado.

⁸ Sentencia de septiembre 17 del 2003, Expediente 13301, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa

de acuerdo con los estudios técnicos del Ministerio de Salud" , de donde se infiere que no se trata de recursos propios sino de una transferencia que hace el Sistema con el fin específico de garantizar una óptima prestación de los servicios de salud y por tanto deben excluirse de la base gravable para determinar el impuesto de industria y comercio.

Por lo que al no existir una causa legítima para el pago del Impuesto de Industria y Comercio respecto de los ingresos percibidos por concepto de servicios de salud adscritos al POS por parte de la sociedad actora, con fundamento en el artículo 182 de la Ley 100 de 1993 se configura efectivamente un pago de lo no debido, criterio que, como lo ha manifestado la demandante y la jurisprudencia⁹ y aceptado por el a quo, no resulta válido únicamente a partir de la sentencia de inexequibilidad de la Corte Constitucional, antes citada, pues la interpretación de la normativa especial del Sistema de Seguridad Social en Salud, permite llegar a tal conclusión.

Ahora bien, esta Corporación advierte que el Decreto 807 de 1993 en el capítulo X, artículos 144 a 155, prevé todo el trámite correspondiente a las devoluciones, es decir, el objeto, funcionario competente, términos, verificación, rechazo e inadmisión de las solicitudes, investigación, garantía, mecanismos de devolución intereses a favor del contribuyente y la obligación de efectuar las apropiaciones presupuestales a que haya lugar.

En efecto, el artículo 144 del mencionado Decreto establece:

*Art. 144.- Devoluciones de saldos a favor. Los contribuyentes de los tributos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos, podrán solicitar la devolución o compensación de los saldos a favor originados en las declaraciones, **en pagos en exceso o de lo no debido, de conformidad con el trámite señalado en los artículos siguientes.***

En todos los casos, la devolución de saldos a favor se efectuará una vez compensadas las deudas y obligaciones de plazo vencido del contribuyente. En el mismo acto que ordene la devolución, se compensarán las deudas y obligaciones a cargo del contribuyente.
(Negrillas fuera de texto).

De lo transscrito se observa en primer término, que contrario a lo señalado por el

⁹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente 16655 del 16 de julio de 2009.

a quo, la normativa tributaria ha establecido la figura del pago de lo no debido a favor de los contribuyentes y para ello ha señalado las reglas para su procedencia, sin que dentro de ellas se prevea como requisito previo e indispensable la corrección de la declaración privada, toda vez que no es requisito *sine qua non* para que se genere dicho pago, que éste se derive de una declaración tributaria, lo único relevante es que el pago se haya efectuado sin estar soportado por un fundamento legal.

Se observa que en relación con el pago en exceso o de lo no debido también es posible obtener su devolución, en el primer caso cuando se cancelan por impuestos, sumas mayores a las que corresponden legalmente, y en el segundo evento, cuando se realizan pagos “*sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento*”.¹⁰

Los pagos en exceso o de lo no debido pueden surgir de las declaraciones, de los actos administrativos o de las providencias judiciales, que determinen un valor pagado en exceso o la ausencia de obligación, lo que otorga derecho a solicitar su compensación o devolución.¹¹

Ahora bien, en el caso se observa que la Clínica del Country S.A. incluyó como ingresos gravables en su declaración del impuesto de industria y comercio para los períodos discutidos los recursos percibidos por concepto de servicios de salud, situación que se originó en las diferentes interpretaciones de las normas en materia de seguridad social, antes señaladas, lo cual ha sido definido posteriormente por la jurisprudencia tanto de la Corte Constitucional como del Consejo de Estado.

Entonces, no es como lo afirma la entidad demandada que la sociedad contribuyente pretenda negar su calidad de sujeto pasivo del gravamen aludido, por cuanto indudablemente no se debía con exclusividad a los servicios de salud, sino que también lleva a cabo actividades gravadas con el ICA; la devolución fue solicitada por haber incluido como gravadas partidas que por ley no están sujetas al impuesto aludido, es decir, haber cancelado sumas sobre las que nunca se generó la obligación de pago y que sin duda deben ser devueltas so pena de confirmarse un enriquecimiento sin causa legal para el Estado.

¹⁰ Artículo 21 del Decreto 1000 de 1997.

¹¹ Sentencia del 10 de febrero de 2003, exp. 13271, M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

Así las cosas, se advierte que si bien la actora pudo acudir al mecanismo de corrección previsto en los artículos 19 y 20 del Decreto 807 de 1993, esta Corporación ha considerado viable la devolución de los pagos de lo no debido consignados en las declaraciones tributarias, sin necesidad de hacer uso del procedimiento de corrección voluntaria, teniendo en cuenta que no se trata de un error del contribuyente en la liquidación del tributo, sino que obedece a decisiones judiciales que han calificado los pagos como “no debidos” o “excesivos”, o a la ausencia de la calidad de sujetos pasivos de la obligación tributaria, lo que hace inocua la corrección del denuncio fiscal.

En el caso se advierte que la actora solicitó ante la demandada la devolución de lo pagado por concepto del impuesto territorial respecto de los ingresos correspondientes a las actividades de servicios de salud adscritas o vinculadas al POS y que como se estableció carece de causa legal por no hacer parte de la base gravable del tributo en cuestión, por lo que para la Sala procede la devolución solicitada en aplicación de los principios de prevalencia del derecho sustancial y espíritu de justicia, que son norma en el ejercicio de la función pública.

Cabe advertir, que uno de los requisitos para la procedibilidad de la devolución del pago de lo no debido o del pago en exceso, es el de oportunidad, el cual ha sido cuestionado por la demandada. Al respecto se advierte que el artículo 147 del Decreto 807 de 1993, preveía:

Art. 147.- La solicitud de devolución o compensación de tributos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos, deberá presentarse dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar o al momento del pago en exceso o de lo no debido, según el caso.

(...) (Subrayas fuera de texto)

Esta Corporación mediante sentencia de 12 de noviembre del 2004, Expediente 11604, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié declaró la nulidad del aparte subrayado de la norma transcrita, por lo que respecto al término para solicitar la devolución indicó:

“De otra parte, está claro que tratándose de ejercer el derecho a devolución de pagos en exceso o de lo no debido, si bien no existe en la normatividad tributaria nacional disposición alguna que señale el

término dentro del cual debe formularse la solicitud respectiva, se ha entendido que dicho término es el previsto para la prescripción de la acción ejecutiva de que tratan los artículos 2535 y 2536 del Código Civil; y precisamente por ello el Decreto 1000 de 1997 “por el cual se reglamenta parcialmente el procedimiento de las devoluciones y compensaciones”, dispuso en sus artículos 11 y 21, que las solicitudes de devolución o compensación por pagos en exceso o de lo no debido “deberán presentarse dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva, establecido en el artículo 2536 del Código Civil”, esto es dentro del término de diez años”

De acuerdo con lo anterior se advierte que el plazo de prescripción aplicable es el previsto en el artículo 2536 del C.C., conforme al cual la acción ejecutiva prescribe en 10 años, disposición que fue modificada por el artículo 8 de la Ley 791 del 2002 y estableció dicho término en 5 años.

Es así, que para determinar si el término para presentar la solicitud de devolución se encuentra prescrito debe establecerse cuál de las normas antes mencionadas resulta aplicable al caso. Para definir tal controversia es necesario remitirse a lo dispuesto en el artículo 41 de la Ley 153 de 1887 que dispone:

ARTICULO 41. La prescripción iniciada bajo el imperio de una ley, y que no se hubiere completado aún al tiempo de promulgarse otra que la modifique, podrá ser regida por la primera ó la segunda, a voluntad del prescribiente; pero eligiéndose la última, la prescripción no empezará a contarse sino desde la fecha en que la ley nueva hubiere empezado a regir.

De conformidad con la norma transcrita se advierte que cuando la prescripción ha comenzado a correr y el término es modificado por una nueva norma, el prescribiente puede elegir cuál de las disposiciones aplicará y en caso de que sea la última, el nuevo término se empezará contar a partir de la fecha en que empieza a regir la ley modificatoria.

Esta Corporación precisa que cuando la norma señala al “prescribiente” hace referencia al deudor, que en el caso de las obligaciones fiscales corresponde al contribuyente. Lo anterior por cuanto la prescripción es un modo de extinguir las obligaciones y con ella el deudor se defiende de la pretensión del acreedor a través de la figura de la excepción.

Ahora bien, en el sub examine la Clínica del Country presentó la solicitud de devolución por los períodos quinto y sexto de 1994, primero a sexto de los años

1995, 1996, 1997 y primero a tercero de 1998 el 14 de octubre de 2004 y en el escrito radicado ante la Administración Distrital hizo referencia expresa a la prescripción prevista en el artículo 2536 del Código Civil antes de su modificación.¹²

De lo anterior se deduce que la actora optó por el término de 10 años para determinar la prescripción de la solicitud de devolución del pago realizado respecto de los ingresos incluídos en la base gravable por concepto de los servicios de salud prestados durante los períodos 5 y 6 de 1994, 1 a 6 de 1996, 1 a 6 de 1997 y 1 a 3 de 1998 del impuesto de industria y comercio.

Así las cosas resulta evidente que si el pago del primer bimestre del año gravable 1994 fue realizado por la actora **18 de noviembre de 1994**¹³ Sticker No. 2202727000993-4, el término de prescripción para solicitar la devolución vencía el **18 de noviembre del 2004**, por lo que la solicitud de devolución radicada el **14 de octubre del 2004** resulta oportuna tanto para ese bimestre como para todos los posteriores.

En efecto, de la relación presentada en la Resolución N° 329 de fecha 29 de noviembre de 2004, proferida por la Dirección Distrital de Impuestos y que obra a folios 48 del cuaderno de antecedentes cuyos resultados no fueron objetados por las partes, se establece que el valor pagado por el contribuyente por la prestación de servicios de salud de **\$267.517.000**, de los cuales el contribuyente acepta la suma de **\$34.896.000**, para una diferencia de **\$232.621.000** cuyo valor se debe devolver junto con los intereses a que haya lugar, según lo previsto en el artículo 154 del Decreto 807 que prevé la causación de los mencionados intereses en los trámites de devolución y para su regulación remite a lo dispuesto en los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario Nacional.

Estos intereses se ordenarán liquidar toda vez que en el presente caso la solicitud de devolución fue negada con la Resolución 329 del 29 de noviembre de 2004 y confirmada con la Resolución N° 169120 de junio 10 de 2005 de la Dirección Distrital de Impuestos. Los intereses corrientes se causan desde la fecha de notificación de la Resolución 329 de 29 de noviembre de 2004 hasta la fecha de ejecutoria de esta providencia y los de mora, si a ello hay lugar, desde el

¹² F. 74 a 63 c. a.

¹³ Fl.35 c.a.

vencimiento del término para devolver hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación.

Igualmente, se reconocerán intereses legales del 6% previsto en el Código Civil¹⁴, por la pérdida del valor del dinero causada por el transcurso del tiempo desde la fecha en que se efectuó el pago hasta el momento en que se solicitó su devolución, para lo cual se aplicará la siguiente fórmula:

$$I = Vh. \times N \times 0.5\%$$

Donde I es el interés; N, el número de meses transcurridos desde el pago indebido, hasta la fecha de notificación de la resolución que resolvió sobre la devolución y el porcentaje en mención (0.5%), es el correspondiente al interés mensual, dado que el de doce meses corresponde al seis por ciento (6%).¹⁵.

PAGO NO DEBIDO	FECHA DE PAGO	ACTO QUE NEGO	Meses	Tasa	Interés
\$ 9.916.000	1994-11-18	2004-12-09	120	0.5%	5.949.600
\$ 5.678.000	1995-01-19	2004-12-09	118	0.5%	3.350.020
\$ 10.151.000	1995-03-21	2004-12-09	116	0.5%	5.887.580
\$ 12.239.000	1995-05-23	2004-12-09	114	0.5%	6.976.230
\$ 12.309.000	1995-07-25	2004-12-09	112	0.5%	6.893.040
\$ 12.303.000	1995-09-19	2004-12-09	110	0.5%	6.766.650
\$ 13.377.000	1995-11-21	2004-12-09	108	0.5%	7.223.580
\$ 12.017.000	1996-01-16	2004-12-09	106	0.5%	6.369.010
\$ 16.630.000	1996-03-18	2004-12-09	104	0.5%	8.647.600
\$ 16.383.000	1996-05-16	2004-12-09	102	0.5%	8.355.330
\$ 5.679.000	1996-07-17	2004-12-09	100	0.5%	2.839.500
\$ 5.841.000	1996-09-16	2004-12-09	98	0.5%	2.862.090
\$ 12.616.000	1996-11-15	2004-12-09	96	0.5%	6.055.680
\$ 8.738.000	1997-01-17	2004-12-09	94	0.5%	4.106.860
\$ 5.777.000	1997-03-19	2004-12-09	92	0.5%	2.657.420
\$ 8.797.000	1997-05-21	2004-12-09	90	0.5%	3.958.650
\$ 7.152.000	1997-07-16	2004-12-09	88	0.5%	3.146.880
\$ 7.741.000	1997-09-19	2004-12-09	86	0.5%	3.328.630
\$ 3.343.000	1998-11-19	2004-12-09	84	0.5%	1.404.060
\$ 5.679.000	1998-01-20	2004-12-09	82	0.5%	2.328.390
\$ 15.703.000	1998-03-18	2004-12-09	80	0.5%	6.281.200
\$ 12.618.000	1998-05-20	2004-12-09	78	0.5%	4.921.020
\$ 11.934.000	1998-07-16	2004-12-09	76	0.5%	4.534.920
232.621.000					114.843.940

En consecuencia, esta Corporación revocará la decisión apelada que negó las pretensiones de la demanda y en su lugar anulará los actos acusados. A título de

¹⁴ Artículos 1617 y 2232 del C.C.

¹⁵ Consejo de Estado, Sección Cuarta, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, sentencia del 16 de julio de 2009, Exp. 16665.

restablecimiento del derecho ordenará a la demandada devolver la suma de **\$232.621.000**, previas las compensaciones a que haya lugar, junto con los intereses corrientes y moratorios causados en los términos antes analizados y, los intereses legales de \$114.843.940.

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:

1. **REVÓCASE** la sentencia del 16 de agosto del 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta Subsección "B".
2. En su lugar, **ANÚLANSE** las Resoluciones 329 de 29 de noviembre del 2004 y 169120 de junio 10 del 2005 expedidas por la Dirección de Impuestos Distritales de la Secretaría de Hacienda de Bogotá D.C.
3. A título de restablecimiento del derecho **ORDÉNASE** la devolución de la suma de DOSCIENTOS TREINTA Y DOS MILLONES SEISCIENTOS VEINTIUNO MIL PESOS M/CTE. (**\$232.621.000.oo**) a favor de la Clínica del Country S.A. por el pago de lo no debido incluído las declaraciones del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros correspondientes a los 5º y 6º bimestres del año gravable 1994, 1 a 6 de los años 1995 a 1997 y del 1º a 3º de 1998.
4. **CONDÉNASE** a la entidad demandada a reconocer los intereses sobre los pagos indebidos \$232.621.000, aplicando el interés legal del 6% anual, equivalente a **\$114.843.940**, según la liquidación inserta que obra en la parte considerativa.
5. **RECONÓCESE** personería a la Dra. Liliana Andrea Forero Gómez en los términos del poder que obra a folio 68 del cuaderno principal.

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

Se deja constancia que la anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ