

SERVICIOS DE SALUD POR ENTIDADES PRIVADAS - No son gravados con Industria y Comercio por pertenecer el Sistema Nacional de Salud / CLINICAS PRIVADAS FRENTE AL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - Por hacer parte del Sistema Nacional de Salud no están gravadas con el impuesto / ACTIVIDAD DE SERVICIOS DE SALUD POR CLINICAS PRIVADAS - No está gravada con el impuesto de industria y comercio por tales servicios, con excepción de los industriales y comerciales que realicen / SISTEMA NACIONAL DE SALUD - Las clínicas privadas que pertenecen a él no están gravadas con el impuesto de industria y comercio

Sobre el tema en discusión, la Sala se ha pronunciado en varias oportunidades posición jurisprudencial que se reitera, en el sentido de señalar que los servicios de salud prestados por entidades privadas como las clínicas, hacen parte del sistema nacional de salud no sujeto al impuesto de industria, comercio y avisos. En efecto, de conformidad con el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, el impuesto de industria y comercio grava el ejercicio, en una jurisdicción municipal, de actividades comerciales, industriales o de servicios. Los sujetos pasivos son las personas naturales, jurídicas y sociedades de hecho, que realizan el hecho gravado, independientemente de la naturaleza jurídica que ostenten, salvo que la ley las exceptúe, como ocurre en el artículo 39 de la misma norma, que prohíbe gravar con tal tributo, los servicios que prestan los hospitales adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Salud. se infiere que los hospitales hacían parte del sistema nacional de salud, así pertenecieran al sector privado, incluidas las fundaciones, corporaciones y asociaciones sin ánimo de lucro o de utilidad común. Ahora bien, con la entrada en vigencia de la Ley 100 de 1993 se reorganizó nuevamente el sector salud, ahora bajo el nombre de “Sistema de Seguridad Social en Salud” en el cual, conforme al artículo 156 ib., concurren entre otros en su conformación, el Gobierno Nacional, el FOSYGA, las Entidades Promotoras de Salud (EPS) y las instituciones prestadoras de salud (IPS). Respecto a las Entidades Promotoras de Salud el artículo 177 de la misma Ley 100 las define como “las entidades responsables de la afiliación y el registro de los afiliados y del recaudo de sus cotizaciones, por delegación del fondo de solidaridad y garantía...”. Por otro lado las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud según el artículo 156 de la Ley 100 de 1993 son “entidades oficiales, mixtas, privadas, comunitarias y solidarias, organizadas para la prestación de los servicios de salud a los afiliados del sistema general de seguridad social en salud, dentro de las promotoras de salud o fuera de ellas...”. Por consiguiente, en cuanto al tema de la no sujeción prevista en el numeral segundo, literal d) del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, en lo que se refiere a “los hospitales adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Salud”, la intención del legislador del año 1983, fue no someter a las entidades de salud al cumplimiento de ninguna de las obligaciones sustanciales ni formales relacionadas con el impuesto de industria y comercio. El criterio expuesto, que se reitera en esta oportunidad, reconoce la vigencia del artículo 5° de la Ley 10 de 1990, en consideración a que, tal como lo precisara la Sala en la sentencia de 22 de abril de 2004, Exp.13224 M. P. Germán Ayala Mantilla, el Sistema de Seguridad Social en Salud que desarrolló la Ley 100 de 1993 en nada afecta la no sujeción subjetiva del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, si se tiene en cuenta el criterio teleológico de la norma en virtud del cual se concluye que “la intención del legislador del año 1983 fue no someter al cumplimiento de ninguna de las obligaciones sustanciales ni formales relacionadas con el impuesto de industria y comercio, cuando las entidades de salud estuvieran organizadas como clínica u hospitales y se ocupan de un servicio público de salud”. No obstante, es necesario precisar que si bien los recursos que perciban las clínicas y hospitales destinados al servicio público de salud, no son susceptibles de ser gravados con el impuesto de Industria y Comercio, en virtud de lo previsto en el artículo 39 de la Ley 14 de

1983, por disposición del artículo 11 de la Ley 50 de 1984, no corren la misma suerte, es decir, están sujetos al gravamen los recursos provenientes de actividades industriales y comerciales, que no sean propias de las entidades hospitalarias.

ENTIDADES PRESTADORAS DE SERVICIOS DE SALUD – Están gravados con el impuesto de industria y comercio los ingresos percibidos por la realización de actividades industriales y comerciales / RENDIMIENTOS FINANCIEROS - Resulta del giro ordinario de los negocios de una sociedad / ENTIDADES SIN ANIMO DE LUCRO – Pueden realizar actividades para el cumplimiento de sus objetivos / ARRENDAMIENTOS DE BIENES – No constituye una actividad comercial cuando no cumple lo establecido en el numeral 2 del artículo 20 del Código de Comercio / ACTO MERCANTIL – No se configura cuando se entregan los bienes para que un tercero los administre

Resulta del caso precisar que la anotada no sujeción fue concedida por la ley a las entidades o instituciones constituidas para la prestación de servicios de salud, es decir que el beneficio tributario fue fijado a su favor en su condición de tales sin que el legislador hubiere hecho alguna precisión en relación con los recursos que éstas manejan, salvo que sean percibidos por la realización de actividades industriales y/o comerciales, caso en el cual no aplica la no sujeción del impuesto en cuestión. En primer término precisa esta Corporación que de la lectura del acto administrativo demandado se observa que los ingresos discutidos por la Administración fueron los correspondientes a rendimientos financieros y arrendamientos, en torno a los cuales giró la discusión y que fueron objeto de la presente demanda. Ahora bien, de los estatutos de la actora se puede establecer, en cuanto a su naturaleza, que es una persona jurídica de derecho privado regulada por los artículos 650 y 652 del Código Civil y que para el desarrollo de su objeto puede realizar los actos y operaciones necesarios para cumplir o facilitar el cumplimiento de sus objetivos. Así las cosas, se advierte que la demandante es una fundación de beneficencia, sin ánimo de lucro y que como persona jurídica no está integrada por personas sino por un patrimonio o conjunto de bienes. En relación con los rendimientos financieros, no obstante la deficiente motivación del acto en cuanto a las pruebas que sustentan la glosa, la Sala advierte que resulta del giro ordinario de los negocios de una sociedad tener su capital en cuentas bancarias las cuales les producen determinados rendimientos, sin que ello constituya por sí sola y para el caso, una actividad comercial sujeta al impuesto de industria y comercio, dada la naturaleza social de la actora y su objeto dentro del cual no están previstas las inversiones o cualquier otra actividad que le reporte réditos de capital. De otra parte, frente al arrendamiento de bienes, de las pruebas aportadas al proceso se observa que la Fundación actora entregó sus inmuebles en virtud de un contrato de arrendamiento para la administración del patrimonio. Al respecto se advierte que de conformidad con el numeral 2° del artículo 20 del Código de Comercio sólo constituye actividad comercial “La adquisición a título oneroso de bienes muebles con destino a arrendarlos; el arrendamiento de los mismos; el arrendamiento de toda clase de bienes para subarrendarlos, y el subarrendamiento de los mismos”, razón por lo cual no se configura tal actividad como comercial. Además la entrega de aquéllos a una persona jurídica o natural para su administración no configura un acto mercantil.

FUENTE FORMAL: CODIGO DE COMERCIO – ARTICULO 20 NUMERAL 2 / CODIGO CIVIL – ARTICULO 650 / CODIGO CIVIL – ARTICULO 652

NOTA DE RELATORIA: Sobre el ICA de las EPS se reiteran sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 2 de marzo de 2001, Rad. 10888, M.P. Juan Angel Palacio Hincapié, 10 de junio de 2004, Rad. 13299, M.P. Elizabeth Whittingham García, 9 de diciembre de 2004, Rad. 14174, M.P. Ligia López Díaz y mayo 5 de 2005, Rad. 14442, M.P. María Inés Ortiz Barbosa

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá, D.C., catorce (14) de octubre de dos mil diez (2010)

Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00187-01(17926)

Actor: FUNDACION HOSPITAL SAN CARLOS

Demandado: SECRETARIA DE HACIENDA - DIRECCION DE IMPUESTOS DISTRITALES

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 23 de julio del 2009 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta Subsección "B", mediante la cual se declaró la nulidad de los actos administrativos que liquidaron oficialmente a la demandante el impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros correspondiente a los bimestres 3, 4, 5 y 6 del 2001.

ANTECEDENTES

La Dirección de Impuestos Distritales profirió Requerimiento Especial No. 2004EE263074 del 26 de octubre de 2006 para que la Fundación Hospital San Carlos modificara las declaraciones tributarias del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros por los bimestres 3, 4, 5 y 6 del año gravable 2001, e incluyera los ingresos obtenidos por concepto de la prestación de servicios de salud, así como los ingresos derivados de la administración de sus bienes, y los rendimientos financieros percibidos para financiar la prestación de servicios de salud.

Dentro de la oportunidad legal prevista para ello, la Fundación dio respuesta al Requerimiento Especial, manifestando que, dada la naturaleza jurídica y de conformidad con las normas vigentes, los ingresos obtenidos por concepto de la prestación de servicios de salud, así como los ingresos derivados de la administración de sus bienes, y los rendimientos financieros percibidos para financiar la prestación de servicios de salud, se encuentran expresamente exentos del impuesto de industria y comercio.

El Distrito, mediante la Resolución 00086 del 8 de mayo de 2007, profiere Liquidación de Revisión a las declaraciones del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros correspondientes a los bimestres 3-4-5 y 6 del año gravable 2001 en la cual incluyó ingresos por la prestación de servicios de salud, por arrendamientos y rendimientos financieros por tipificarse el hecho generador del impuesto de industria y comercio; por considerar que la Fundación Hospital San Carlos obtuvo ingresos que se originaron en servicios de salud a particulares, así como ingresos por medicina prepagada y por concepto de arrendamientos y rendimientos financieros gravados con el impuesto de ICA.

LA DEMANDA

La demandante, en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, pretende que se anule el acto proferido por la Dirección Distrital y, en consecuencia, se declare que no es sujeta del impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros por concepto de la prestación de servicios de salud, por la administración de sus bienes y los rendimientos financieros percibidos para financiar la prestación de servicios de salud.

Citó como normas violadas los Decretos 1050 y 3130 de 1968; los artículos 5° de la Ley 36 de 1940, 39 numeral 2° literal d) de la Ley 14 de 1983, 31, 35 literal d) y 38 del Decreto 400 de 1999, 154 numeral 5 del Decreto Ley 1421 de 1993, 101 del Decreto distrital 807 de 1993, y el 93 de la Ley 633 de 2000.

El concepto de violación se sintetiza así:

1. *Falta de aplicación del artículo 39 numeral 2° literal d) de la Ley 14 de 1983 tal como fue recogido por el artículo 35 del Decreto 400 de 1999, normas que prohíben gravar a los hospitales y las actividades que ellos realizan.*

Manifiesta que la Fundación Hospital San Carlos, se encuentra amparada por la no sujeción establecida en el artículo 39, numeral 2 literal d) de la Ley 14 de 1983, compilada en el literal d) del artículo 35 del Decreto Distrital 400 de 1999, que supone que en esos precisos casos no se configura el hecho generador del tributo, y por consiguiente, las obligaciones sustanciales del pago del tributo no nacen a la vida jurídica, por cuanto el legislador ha negado la autorización de gravar la actividad protegida.

Precisa que la Fundación es una entidad vinculada al Sistema Nacional de Salud y que el Decreto 356 de 1975 estableció el régimen de adscripción y vinculación de las entidades que prestan el servicio de salud. Posteriormente con la expedición de la Ley 10 de 1990, la identificación de la naturaleza pública o privada de los mencionados entes pasó a ser la de Subsector Privado y Subsector Oficial del Sistema de Salud, por lo que la no sujeción contemplada en el Decreto 400 de 1999 significa que los vocablos “*adscrito*” y “*vinculado*” deben entenderse a la luz de la Ley 10 de 1990. Señala que los antecedentes normativos de la no sujeción confirman que fue establecida en función de la actividad de servicio de salud, tal como se deriva de la exposición de motivos de la Ley 14 de 1983 y de la Ley 10 de 1990.

Explica que la no sujeción al impuesto de industria y comercio que cobija a las entidades privadas que prestan el servicio de salud, contemplada en el numeral 2

del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, es anterior a la reforma del sistema nacional de salud establecida mediante la Ley 10 de 1990. Por lo tanto, es apenas obvio que la norma tributaria que no ha sido derogada ni expresa ni tácitamente, se refiera a las entidades del sector salud de conformidad con la clasificación contemplada en las normas vigentes al momento de su expedición.

Agrega que de acuerdo con el significado de la palabra "Hospital" la demandante es una institución hospitalaria que desarrolla una actividad en el campo de la salud mediante la prestación de servicios hospitalarios, médicos, clínicos, programas de salud comunitaria y de docencia hospitalaria, sin importar quienes son sus pacientes, o mediante cuáles contratos acceden a la seguridad social en salud.

Concluye que la Fundación cumple con los requisitos para que se considere como no sujeto del impuesto de industria y comercio, tales como *i) que el prestatario del servicio sea un hospital, ii) que dicha entidad se encuentre adscrita o vinculada al Sistema Nacional de Salud, y iii) que preste el servicio público de salud.*

2. Inclusión de ingresos expresamente excluidos del impuesto de industria y comercio

Sostiene que los ingresos percibidos por la Fundación, en desarrollo de su actividad de prestación de servicios de salud, son ingresos no sujetos al impuesto por expresa disposición del artículo 35 del Decreto 400 de 1999.

Afirma que la exclusión cobija la totalidad de los ingresos percibidos y no únicamente los incluidos en el Plan Obligatorio de Salud, como equivocadamente lo afirma la Administración tributaria, pues la norma que contempla la no sujeción se refiere genéricamente a la actividad de salud, sin hacer distinciones.

3. El acto demandando es nulo, por someter a impuesto de industria y comercio ingresos provenientes de la simple administración de los bienes de la Fundación.

Señala que los servicios que se encuentran gravados son sólo aquellos que suponen un trabajo o labor profesionalmente realizada, con miras a la obtención de un beneficio económico por parte de quien recibe el servicio. Es evidente que ese no es el caso de quien administra sus propios bienes mediante la celebración de un contrato de arrendamiento, que aunque impone una obligación de hacer, no obedece a una actividad profesional del arrendador. Por el contrario, la Fundación utiliza los recursos provenientes de los contratos de arrendamiento en el sostenimiento del hospital, como corresponde a su objeto social principal y a la voluntad de su fundador, por lo que dichos contratos no pueden considerarse independientemente de la labor desarrollada por la fundación.

Expone que si una persona jurídica entrega inmuebles propios en virtud de un contrato de arrendamiento, no se configura una actividad industrial, comercial ni de servicios, mucho menos para una entidad sin ánimo de lucro como lo es la Fundación. Los ingresos obtenidos de los contratos de arrendamiento no corresponden a una actividad de intermediación, por lo que no hay un acto que pueda calificarse como un servicio gravado.

Agrega que el simple arrendamiento de bienes propios se considera un acto de naturaleza civil, pues equivale a un acto de administración del patrimonio, que no debe confundirse con el arrendamiento comercial. Por ello es evidente que la Liquidación Oficial confunde la actividad del arrendamiento comercial como un

servicio gravado, con el arrendamiento civil que comporta una simple administración de bienes propios, acto no sometido al impuesto de industria y comercio. Al caer en esta confusión, extiende indebidamente el hecho generador del impuesto a hechos no cobijados por este en la Ley.

En cuanto a los rendimientos financieros, explica que la demandada considera que dichos ingresos son gravables, por el hecho de ser percibidos por quien considera (*erróneamente*) un sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio. Al respecto la Fundación no está sujeta al impuesto en discusión, por expresa disposición de los artículos 39, numeral 2, literal d) de la Ley 14 de 1983 y 35, literal d) del Decreto Distrital 400 de 1999, en su calidad de entidad prestataria de servicios de salud.

Concluye diciendo, que todos sus ingresos, incluyendo los rendimientos financieros, se encuentran excluidos de dicho impuesto.

4. *Violación del artículo 5 de la Ley 36 de 1940, que exime de toda clase de impuestos municipales al Fundación Hospital San Carlos.*

Desde 1940 la Fundación está amparada en una ley especial, la Ley 36 de 1940, en cuyo artículo 5° se lee:

“Exímase al Hospital San Carlos, que ha de funcionar mediante las disposiciones testamentarias del señor Gustavo Restrepo Mejía, de toda clase de impuestos nacionales, departamentales y municipales, directos o indirectos, inclusive los de importación de materiales y demás elementos necesarios para la construcción del edificio y sostenimiento de la institución”.

Esta norma previa a la Ley 14 de 1983 no ha sido derogada, ni declarada nula, por lo cual se encuentra vigente y, en consecuencia, es de obligatorio cumplimiento para todas las autoridades municipales.

Sobre esta ley, argumenta el Distrito, que la Constitución de 1991 prohibió a la ley conceder exenciones sobre los tributos de las entidades territoriales y que la Carta es norma de norma. Olvida el Distrito que, si la norma está vigente, está obligada a cumplirla como claramente lo ordena el artículo 4° y 6° de la Constitución.

5. *Improcedencia de la sanción por inexactitud por existir diferencia de criterios sobre la interpretación del derecho aplicable*

Estima que la sanción por inexactitud es legalmente improcedente, conforme a lo establecido en el artículo 101 del Decreto Distrital No.807 de 1993, inciso final:

“No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las Oficinas de Impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos”.

Afirma que la fundación liquidó la base gravable del impuesto de industria y comercio, conforme a la legislación vigente y aplicable, atendiendo al hecho de que los ingresos percibidos por concepto de la prestación de servicios de salud no

se encuentran sujetos al impuesto de industria y comercio, ni tampoco la obtención de recursos provenientes de la administración de bienes propios, destinados al sostenimiento de dichos servicios. De esto se desprende que en el actuar de la fundación hubo buena fe, descartando de plano cualquier grado de dolo o culpa, presupuesto de la aplicación de la sanción por inexactitud.

Concluye que la diferencia de criterios es clara, por cuanto el contribuyente al momento de presentar las declaraciones del impuesto de industria y comercio objetadas, dio cumplimiento a todos los requisitos legales establecidos para ello, hecho que no acepta la Administración. La diferencia de criterio se encuentra en el hecho de que la fundación considera que los ingresos provenientes de la prestación de servicios de salud no hacen parte de la base gravable del impuesto por expresa disposición legal, mientras que la Administración considera, injustificadamente, que los ingresos obtenidos por este concepto debieron declararse.

LA OPOSICIÓN

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

Advierte que el Consejo de Estado, en pronunciamientos relacionados con el tema, ha considerado que a partir de la Ley 100 de 1993 el Sistema Nacional de Salud queda sustituido para todos los efectos legales por el Sistema de Seguridad Social y la no sujeción prevista para los hospitales adscritos y vinculados al Sistema Nacional de Salud mantiene vigencia en la estructura adoptada por la Ley 100 de 1993.

Agrega que la no sujeción prevista en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983, exigía que las entidades de derecho privado que prestaran servicios de salud, debían prestar el servicio dentro del marco de la asistencia pública.

Bajo el actual sistema de Seguridad Social en Salud los servicios de salud corresponden a los servicios prestados por hospitales adscritos y vinculados al anterior Sistema Nacional de Salud en tanto que asistencia pública bajo la organización y regulación anterior y equivalente hoy al servicio público esencial de salud son todos aquellos que el Estado organiza con el objeto de prestar asistencia en seguridad social: POS, SOAT, régimen de vinculados y prestación social de vejez. Y son estos los servicios prestados por las diferentes empresas del sector salud, públicas o privadas, que se encuentran amparadas por la no sujeción prevista en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983, así como los ingresos con los cuales se financian. Los demás servicios prestados por dichas entidades por no corresponder al servicio público de salud en los términos previstos en los artículos 153 y 162 de la Ley 100 de 1993 quedan excluidos de la norma exceptiva y, por tanto, le es aplicable la regulación general del impuesto de industria y comercio, así como los recursos que obtienen con cargo a estos servicios los cuales no son recursos del Sistema de Seguridad Social en Salud.

Con fundamento en el objeto social de la actora consignado en sus estatutos sostiene que la Fundación es una entidad de carácter privado, que desarrolla actividades relacionadas con el sector salud, y es catalogada por la Secretaría de Salud como entidad sin ánimo de lucro; que con ocasión de la modificación de los estatutos en el año 1997, ampliando la cobertura de la prestación de sus servicios de la clase menos favorecidas a la población amparada por el sistema de

medicina prepagada y a pacientes particulares, es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio en cuanto a la prestación de los servicios médicos diferentes al POS.

Precisa que la actividad de arrendamientos de bienes inmuebles por parte de una persona natural o jurídica, para que la misma sea considerada efectuada con parámetros de mercantilización o profesionalismo, se establece por tener cinco (5) o más contratos de arrendamiento vigentes, es decir, que toda persona natural que tenga cinco o más contratos de arrendamiento vigentes será considerado sujeto pasivo, como en el caso en estudio, del impuesto de industria y comercio, por el ejercicio mercantil de la actividad de arrendar bienes inmuebles.

En cuanto a los rendimientos financieros, no se probó que estos se obtuvieran de ingresos no gravados con dicho impuesto, razón por la cual la totalidad de lo percibido por ellos está gravado con el impuesto de industria y comercio.

Frente a la violación del artículo 5 de la Ley 36 de 1940, la ley no puede conceder exenciones ni ningún tipo de tratamiento preferencial en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales. Así las cosas, esta disposición es inaplicable por su abierta contradicción con la actual Constitución Política. Por lo que, aceptar el argumento de la demandante sería un desequilibrio económico entre los contribuyentes, al crear tratamientos preferenciales que desde todo punto de vista se encuentran proscritos en nuestra legislación.

Frente a la sanción por inexactitud considera que los artículos 64 y 101 del Decreto 807 de 1993, no pueden convertirse en una disposición que utilicen los contribuyentes para eludir el cumplimiento de sus obligaciones para con el fisco distrital, so pretexto de una diferencia de criterios, pues permitirlo sería violatorio de los principios de equidad y justicia del sistema tributario al dar prerrogativas a algunos contribuyentes que amparan su incumplimiento bajo la diferencia de criterio.

De otro lado advierte, que el contribuyente en sus declaraciones no dio cumplimiento a lo señalado en las normas estudiadas en el proceso de determinación, ocasionando que la declaración privada presentara inexactitud sancionable de acuerdo con lo establecido en el artículo 101 del Decreto 807 de 1993.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta – Subsección B, mediante sentencia del 23 de julio de 2009, anuló el acto administrativo demandado y, en consecuencia, declaró en firme las declaraciones privadas presentadas por la Fundación correspondientes al tercero, cuarto, quinto y sexto bimestre de 2001.

Concluye el Tribunal que todos los recursos que perciban las clínicas y hospitales destinados al servicio público de salud, por las entidades hospitalarias adscritas o vinculadas al Sistema Nacional de Salud, no serán susceptibles de ser gravados con el Impuesto de Industria y Comercio, en virtud de lo previsto en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983.

Los recursos provenientes de arrendamientos de bienes inmuebles no pueden gravarse con dicho impuesto ya que la única finalidad es la mera financiación del servicio de salud prestado por la Fundación.

En cuanto a los rendimientos financieros percibidos por la demandante, se remite a las consideraciones hechas por el Consejo de Estado en sentencia del 10 de abril de 2008, en la cual la Corporación advirtió que estos rendimientos no pueden hacer parte de la base de liquidación del impuesto de industria y comercio, ya que el objeto de la demandante es la prestación del servicio de salud y no la inversión o cualquier otro tipo de actividades que representen réditos de capital, por lo que estos valores corresponden al normal movimiento de las cuentas bancarias de la misma.

EL RECURSO DE APELACION

La **parte demandada** reitera los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y agrega; la Fundación Hospital San Carlos tiene como función prestar atención médica a las clases menos favorecidas y, adicionalmente, a la población amparada por el sistema de medicina prepagada y a pacientes particulares. Por lo tanto es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio en la prestación de los servicios médicos diferentes al plan obligatorio de salud; tales como actividades financieras, rendimientos financieros y alquiler de inmuebles.

Indica que el Distrito excluyó en el acto demandado los recursos del POS, e incluyó los gravados.

Precisa que el objeto social de la fundación no corresponde a la actividad arrendadora, razón por la cual esta no puede ejercerla, así sea entregándola a un tercero para que sea arrendada a su nombre y en el caso en estudio, la realizó, obteniendo ingresos que son gravados con el ICA.

En cuanto a los rendimientos financieros, no se probó que estos se generen de los ingresos no gravados, razón por la cual la totalidad de los percibidos por ellos causan el impuesto.

ALEGATOS DE CONCLUSION

La **parte demandada** reiteró los argumentos expuestos en la demanda en relación con la sujeción de la Fundación al impuesto de industria y comercio.

En cuanto a las glosas propuestas, al examinar el estado de resultado del contribuyente se encuentra con toda claridad que percibió ingresos por concepto de arrendamientos la suma \$ 5.127.343.956, lo cual a todas luces hace parte de la base gravable.

Resume, la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles por parte de una persona natural o jurídica, para que la misma sea considerada mercantil, se debe considerar por tener cinco o más contratos de arrendamientos vigentes, como sucede en el presente caso.

En cuanto a los rendimientos financieros, no se probó que estos se obtuvieran de ingresos no gravados con el impuesto.

La parte demandante reitera los argumentos de la demanda y solicita confirmar en su integridad la sentencia proferida en primera instancia por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, por cuanto está plenamente demostrado que la Fundación, por expresa disposición legal y de conformidad con la jurisprudencia, no se encuentra sujeta al impuesto de industria y comercio en su carácter de vinculada o adscrita al Sistema Nacional de Salud, ni tampoco sus ingresos provenientes del arrendamiento de bienes propios y rendimientos financieros, cuya finalidad es exclusivamente cumplir con el objeto funcional del Hospital.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Sexto Delegado ante esta Corporación solicita que se confirme la sentencia apelada.

Manifiesta que para la demandada es claro que entidades como la actora cuyo objeto social consiste en la prestación de servicios de salud y que se encuentran adscritas o vinculadas al Sistema Nacional de Salud, no están sujetas al impuesto de industria y comercio, avisos y tableros. No obstante lo cual, cuando dichas entidades desarrollan actividades de carácter industrial y comercial, se constituyen en sujetos pasivos de dicho gravamen al tenor de lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley 50 de 1984.

Expone que si bien en principio la percepción de recursos por concepto de arrendamiento de varios bienes inmuebles de su propiedad, así como la obtención de rendimientos financieros, presuponen el ejercicio de una actividad comercial que obligaría a la actora a declarar el tributo en discusión, es la naturaleza de las fundaciones la que las sustrae de tal carga, por cuanto de un lado se encuentran desprovistas de ánimo de lucro y de otro, la jurisprudencia del Consejo de Estado ha considerado que la característica de tales entes es la predestinación de bienes a fines sociales, lo cual permite concluir que si el fruto de dichos bienes tienen el fin determinado de cumplir un objetivo social, mal podría reputarse de ellos el calificativo de comerciales, cuando a éstos últimos por definición les es inherente el ánimo de lucro.

De otra parte, correspondía a la entidad de Impuestos Distritales desvirtuar que los ingresos declarados por la Fundación Hospital San Carlos no provenían de prestación de servicios, sino de actividades industriales o comerciales, conforme a las definiciones legales de las mismas.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

De acuerdo con el recurso de apelación corresponde a la Sala determinar la legalidad de la actuación administrativa mediante la cual la Administración Distrital liquidó oficialmente el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros del tercero, cuarto, quinto y sexto bimestre del año gravable 2001.

En primer término debe la Sala determinar si la Fundación actora es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio.

Sobre el tema en discusión, la Sala se ha pronunciado en varias oportunidades¹ posición jurisprudencial que se reitera, en el sentido de señalar que los servicios de salud prestados por entidades privadas como las clínicas, hacen parte del sistema nacional de salud no sujeto al impuesto de industria, comercio y avisos.

En efecto, de conformidad con el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, el impuesto de industria y comercio grava el ejercicio, en una jurisdicción municipal, de actividades comerciales, industriales o de servicios. Los sujetos pasivos son las personas naturales, jurídicas y sociedades de hecho, que realizan el hecho gravado, independientemente de la naturaleza jurídica que ostenten, salvo que la ley las exceptúe, como ocurre en el artículo 39 de la misma norma, que prohíbe gravar con tal tributo, los servicios que prestan los hospitales adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Salud.

Reza el artículo 39 de la Ley mencionada, en el aparte que interesa al caso:

“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 municipios 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;

(...)” (Subraya la Sala)

Ahora bien, el sistema nacional de salud existente para la época de la expedición de la Ley 14 de 1983, fue cambiado por el “Sistema de Salud” en la Ley 10 de 1990 “por la cual se reorganiza el sistema nacional de salud y se dictan otras disposiciones” que en su artículo 4° expresa:

“Para efectos de la presente ley, se entiende que el sistema de salud comprende los procesos de fomento, prevención, tratamiento y rehabilitación: que en él intervienen diversos factores tales como los de orden biológico, ambiental, de comportamiento y de atención propiamente dicha, y que de él forman parte, tanto el conjunto de entidades públicas y privadas del sector salud, como también en lo pertinente, las entidades de otros sectores que inciden en los factores de riesgo para la salud....”.

Por su parte, el artículo 5° de la misma Ley señaló:

“El sector salud está integrado por:

(...)

2. El subsector privado, conformado por todas las entidades o personas privadas que presten servicios de salud y, específicamente por:

¹ Sentencias del 2 de marzo de 2001, Expediente 10888, C.P. Dr. Juan Angel Palacio Hincapié, del 10 de junio de 2004, Expediente 13299, C.P. Dra. Elizabeth Whittingham García, del 9 de diciembre del 2004, Expediente 14174, C.P. Dra. Lúgía López Díaz y de mayo 5 de 2005, expediente 14442, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

- a. Entidades o instituciones de seguridad social y cajas de compensación familiar en lo pertinente a la prestación de servicios de salud;
- b. Fundaciones o instituciones de utilidad común;
- c. Corporaciones y asociaciones sin ánimo de lucro;
- d. Personas privadas naturales o jurídicas”.

En relación con las entidades privadas, dispone el artículo 7º de la ley en comento:

“ART. 7º—Prestación de servicios de salud por entidades privadas. Las fundaciones o instituciones de utilidad común, las asociaciones y corporaciones, sin ánimo de lucro, y en general, las personas privadas jurídicas, podrán prestar servicios de salud en los niveles de atención y grados de complejidad que autorice el Ministerio de Salud o la entidad territorial delegatoria”.

De acuerdo con los preceptos legales transcritos, se infiere que los hospitales hacían parte del sistema nacional de salud, así pertenecieran al sector privado, incluidas las fundaciones, corporaciones y asociaciones sin ánimo de lucro o de utilidad común.

Ahora bien, con la entrada en vigencia de la Ley 100 de 1993 se reorganizó nuevamente el sector salud, ahora bajo el nombre de “Sistema de Seguridad Social en Salud” en el cual, conforme al artículo 156 ib., concurren entre otros en su conformación, el Gobierno Nacional, el Fosyga, las Entidades Promotoras de Salud (EPS) y las instituciones prestadoras de salud (IPS).

Respecto a las Entidades Promotoras de Salud el artículo 177 de la misma Ley 100 las define como *“las entidades responsables de la afiliación y el registro de los afiliados y del recaudo de sus cotizaciones, por delegación del fondo de solidaridad y garantía...”*.

Por otro lado las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud según el artículo 156 de la Ley 100 de 1993 son *“entidades oficiales, mixtas, privadas, comunitarias y solidarias, organizadas para la prestación de los servicios de salud a los afiliados del sistema general de seguridad social en salud, dentro de las promotoras de salud o fuera de ellas...”*.

Por consiguiente, en cuanto al tema de la no sujeción prevista en el numeral segundo, literal d) del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, en lo que se refiere a “los hospitales adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Salud”, la intención del legislador del año 1983, fue no someter a las entidades de salud al cumplimiento de ninguna de las obligaciones sustanciales ni formales relacionadas con el impuesto de industria y comercio.

Al respecto esta Corporación expresó:

“... Lo anterior permite concluir que, contrario a lo estimado por el Tribunal, la prestación de servicios de salud por parte de entidades privadas, tales como las asociaciones y corporaciones sin ánimo de lucro, hacen parte del sistema nacional de salud, y que, concretamente en el caso de la actora, se cumplen los presupuestos que la ley consagra para que se le reconozca su actividad de servicios de salud adscrita o vinculada al sistema nacional de salud, y concretamente en lo que hace a la autorización del Ministerio de Salud y la entidad territorial delegada.

"Así las cosas, y teniendo en cuenta que la normatividad fiscal referenciada en acápite anteriores, no hace distinción alguna cuando consagra la no sujeción del impuesto de industria y comercio para la actividad de servicios de salud hospitalaria, tratándose de entidades adscritas o vinculadas al sistema nacional de salud; estando demostrado que el subsector privado integra con el subsector oficial dicho sistema; ... Debe necesariamente concluirse que la actividad de servicios de salud desarrollada por dicha fundación, no está sujeta al impuesto de industria y comercio".²

El criterio expuesto, que se reitera en esta oportunidad, reconoce la vigencia del artículo 5° de la Ley 10 de 1990, en consideración a que, tal como lo precisara la Sala en la sentencia de 22 de abril de 2004, Exp.13224 M. P. Germán Ayala Mantilla, el Sistema de Seguridad Social en Salud que desarrolló la Ley 100 de 1993 en nada afecta la no sujeción subjetiva del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, si se tiene en cuenta el criterio teleológico de la norma en virtud del cual se concluye que *"la intención del legislador del año 1983 fue no someter al cumplimiento de ninguna de las obligaciones sustanciales ni formales relacionadas con el impuesto de industria y comercio, cuando las entidades de salud estuvieran organizadas como clínica u hospitales y se ocupan de un servicio público de salud"*.

Además, el concepto "Sistema de Salud", hoy "Sistema de Seguridad Social en Salud", debe ser apreciado en su alcance bajo las consideraciones existentes en la Ley 14 de 1983, que es la fuente normativa remota de la cual surge el beneficio fiscal para las entidades públicas o privadas del sector salud.

Por ello, no es posible considerar que en virtud de la expedición de la citada Ley 100, se haya presentado una derogatoria tácita del artículo 5 de la Ley 10 de 1990, que haría inaplicable la no sujeción al gravamen que consagra el numeral 2 literal d) del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, para *"los hospitales adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Salud"*.

No obstante, es necesario precisar que si bien los recursos que perciban las clínicas y hospitales destinados al servicio público de salud, no son susceptibles de ser gravados con el impuesto de Industria y Comercio, en virtud de lo previsto en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983, por disposición del artículo 11 de la Ley 50 de 1984³, no corren la misma suerte, es decir, están sujetos al gravamen los recursos provenientes de actividades industriales y comerciales, que no sean propias de las entidades hospitalarias.

En el sub examine de los documentos allegados al expediente se observa que:

- Según Certificación de la Dirección de Desarrollo de Servicios de Salud de la Secretaría Distrital de Salud de Bogotá (fl. 32) por Resolución 131 del 23 de octubre de 1940 el Ministerio de Justicia, se reconoció personería jurídica a la entidad denominada Fundación Hospital San Carlos como entidad privada sin ánimo de lucro perteneciente al Sistema General de Seguridad Social en Salud.
- De los Estatutos de la actora (fl. 76 .) se establece que la Fundación tiene por objeto (i) la prestación de servicios integrales de salud, en sus áreas de promoción, prevención, tratamiento, rehabilitación, de manera prioritaria a

² Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 2 de marzo de 2001, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié, Expediente 10888.

³ Art. 11.- Cuando las entidades a que se refiere el artículo 39, numeral 2, literal d) de la Ley 14 de 1983 realicen actividades industriales o comerciales serán sujetos del impuesto de industria y comercio en lo relativo a tales actividades.

los ciudadanos más pobres que lo requieran y (ii) adelantar acciones en el área de la investigación y la docencia.

De acuerdo con los anteriores documentos y las normas analizadas, esta Corporación advierte que la Fundación actora en su condición de entidad privada sin ánimo de lucro y cuya actividad específica es la prestación de servicios de salud especializados, se encuentra amparada por la exclusión del impuesto de industria y comercio.

Resulta del caso precisar que la anotada no sujeción fue concedida por la ley a las entidades o instituciones constituidas para la prestación de servicios de salud, es decir que el beneficio tributario fue fijado a su favor en su condición de tales sin que el legislador hubiere hecho alguna precisión en relación con los recursos que éstas manejan, salvo que sean percibidos por la realización de actividades industriales y/o comerciales, caso en el cual no aplica la no sujeción del impuesto en cuestión.

En efecto, se advierte que la demandada sostiene que la actora percibió ingresos por actividades diferentes a los servicios de salud que deben ser gravados, razón por la cual la Sala procederá a analizar las glosas propuestas con el fin de determinar si corresponden a actividades industriales o comerciales de conformidad con el artículo 11 de la Ley 50 de 1984.

En primer término precisa esta Corporación que de la lectura del acto administrativo demandado se observa que los ingresos discutidos por la Administración fueron los correspondientes a *rendimientos financieros* y *arrendamientos*, en torno a los cuales giró la discusión y que fueron objeto de la presente demanda.

Ahora bien, de los estatutos de la actora se puede establecer, en cuanto a su naturaleza, que es una persona jurídica de derecho privado regulada por los artículos 650 y 652 del Código Civil⁴ y que para el desarrollo de su objeto puede realizar los actos y operaciones necesarios para cumplir o facilitar el cumplimiento de sus objetivos. Así las cosas, se advierte que la demandante es una fundación de beneficencia, sin ánimo de lucro y que como persona jurídica no está integrada por personas sino por un patrimonio o conjunto de bienes.

En relación con los rendimientos financieros, no obstante la deficiente motivación del acto en cuanto a las pruebas que sustentan la glosa, la Sala advierte que resulta del giro ordinario de los negocios de una sociedad tener su capital en cuentas bancarias las cuales les producen determinados rendimientos, sin que ello constituya por sí sola y para el caso, una actividad comercial sujeta al impuesto de industria y comercio, dada la naturaleza social de la actora y su objeto dentro del cual no están previstas las inversiones o cualquier otra actividad que le reporte réditos de capital. Tampoco hace parte de los actos a que hace referencia el artículo 35 de la Ley 14 de 1983 en concordancia con el 20 del Código de Comercio, teniendo en cuenta que lo analizado para el caso de las instituciones prestadoras de salud se encamina, como se advirtió, a determinar actividades comerciales o industriales sujetas al impuesto en cuestión.

⁴ ARTICULO 650. Las fundaciones de beneficencia que hayan de administrarse por una colección de individuos, se regirán por los estatutos que el fundador les hubiere dictado; y si el fundador no hubiere manifestado su voluntad a este respecto, o sólo la hubiere manifestado incompletamente, será suplido este defecto por el presidente de la Unión.

ARTICULO 652. Las fundaciones perecen por la destrucción de los bienes destinados a su manutención.

De otra parte, frente al arrendamiento de bienes, de las pruebas aportadas al proceso se observa que la Fundación actora entregó sus inmuebles en virtud de un contrato de arrendamiento para la administración del patrimonio. Al respecto se advierte que de conformidad con el numeral 2° del artículo 20 del Código de Comercio sólo constituye actividad comercial *“La adquisición a título oneroso de bienes muebles con destino a arrendarlos; el arrendamiento de los mismos; el arrendamiento de toda clase de bienes para subarrendarlos, y el subarrendamiento de los mismos”*, razón por lo cual no se configura tal actividad como comercial. Además la entrega de aquéllos a una persona jurídica o natural para su administración no configura un acto mercantil.

Por lo antes analizado, esta Corporación confirmará la decisión apelada que anuló el acto administrativo demandado.

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:

PRIMERO: CONFÍRMASE la sentencia del 23 de julio del 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta Subsección “B”.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ