

**SERVICIO DE SALUD PRESTADO POR CLINICAS - No está sometido al impuesto de industria y comercio / CLINICAS - Al hacer parte del Sistema Nacional de Salud no están gravadas con el impuesto de industria y comercio / SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - No lo son los hospitales adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Salud / FUNDACIONES, CORPORACIONES Y ASOCIACIONES SIN ANIMO DE LUCRO - Al ser hospitales o clínicas no están gravadas con el impuesto de industria y comercio / ACTIVIDAD NO SUJETA AL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - Era la desarrollada por los hospitales adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Salud / SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD - La entrada en vigencia de la Ley 100 de 1993 no derogó la exención del ICA para los hospitales prevista en la Ley 10 de 1990**

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

**ENTIDAD QUE PRESTA SERVICIOS DE SALUD - Se encuentra amparada por la exclusión del impuesto de industria y comercio / ACTIVIDAD NO SUJETA - Se refiere a los servicios de salud pero no por la realización de actividades industriales y /o comerciales**

De acuerdo con los anteriores documentos y las normas antes analizadas, esta Corporación advierte que la Fundación actora en su condición de entidad privada de utilidad común 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. Ahora bien, reitera la Sala

que la no sujeción del impuesto de industria y comercio sólo ampara la actividad de servicios de salud por lo que procederá a analizarse las glosas propuestas por la Administración en relación con otras actividades como “ingresos por mercadeo (venta de medicamentos) y material quirúrgico, otras ventas como punción lumbar, plasmaferosis, lavado gástrico, ingresos financieros (intereses, reajuste monetario), arrendamientos (construcciones y edificaciones), aprovechamientos (certificaciones y carnés, fotocopias, utensilios perdidos, ventas varias), diversos (cama acompañante), curso psicoprofiláctico, comedor extra, formulario e inscripciones, teléfono, entre otras”.

**VENTA DE MEDICAMENTOS POR CLINICA - Hace parte del servicio de salud que presta y no se considera actividad comercial / ATENCION EN SALUD - Servicios que incluye según el Sistema de Seguridad Social en Salud / ACTIVIDAD COMERCIAL - No la constituye la compra y venta de medicamentos e insumos hospitalarios / SERVICIOS Y EXAMENES MEDICOS - Al hacer parte del servicio de salud no están gravados con Industria y Comercio**

Ahora bien, en el sub examine se observa que en los contratos suscritos por la Fundación actora con diferentes Empresas Promotoras de Salud y empresas particulares, allegados al expediente, en ellos se estipula que la demandante se obliga a suministrar y vender los medicamentos a los pacientes, todo lo cual resulta necesario y acorde con el objeto de la Fundación, es decir la prestación del servicio de salud, máxime cuando el artículo 153 de la Ley 100 de 1993 al señalar las reglas rectoras del Sistema General de Seguridad Social en Salud prevé la de protección integral lo cual significa que la atención en salud involucra las “fases de educación, información y fomento de la salud y la prevención, diagnóstico, tratamiento y rehabilitación, en cantidad, oportunidad, calidad y eficiencia de conformidad con lo previsto en el artículo 162 respecto del Plan Obligatorio de Salud”. Teniendo en cuenta lo anterior y sin perder de vista que la Fundación es beneficiaria de la no sujeción del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros en razón de su actividad, esta Corporación concluye que la compra y venta de medicamentos e insumos hospitalarios hace parte del servicio que presta y por ello no puede considerarse en este caso como una actividad comercial aislada del servicio de salud, como lo pretende ver la entidad demandada, máxime cuando en el sub examine, según acta de visita realizada a las instalaciones de la Clínica, la funcionaria del Grupo de Fiscalización dejó constancia que “No es Droguería de venta al público” y que la farmacia es “para el despacho de medicamentos a pacientes hospitalizados”. Las anteriores consideraciones se hacen extensivas al rubro “otras ventas” que incluye actividades como punción lumbar, plasmaferosis, lavado gástrico, servicio de ambulancia, criocauterización, pensión y cuidados intermedios entre otras, por tener relación directa con la prestación del servicio de salud.

**SERVICIOS COMPLEMENTARIOS PRESTADOS POR CLINICAS - Al hacer parte del objeto social no están gravados con ICA / RENDIMIENTOS FINANCIEROS - Los que provienen de cuentas bancarias no constituyen una actividad comercial / INGRESOS POR ARRENDAMIENTOS - Al no demostrarse que se subarrendaron los bienes no procede su gravamen / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO EN EL D.C.**

Ahora bien, en cuanto a los rubros de aprovechamientos y “diversos” que incluyen ítems tales como certificados, carnés, cama acompañante, curso psicoprofiláctico, comedor extra, teléfono, formulario e inscripciones, la Sala advierte que corresponden a actividades que la sociedad actora desarrolla para cumplir su objeto

social o están involucradas dentro de los actos propios de éste en cuanto hacen parte de las actividades que se requieren para llevarlo a cabo, por lo cual tampoco es posible tenerlas como actividades independientes y por tanto sujetas al impuesto de industria y comercio. En relación con los rendimientos financieros 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 una actividad comercial sujeta al impuesto de industria y comercio y 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. De otra parte, frente al arrendamiento de bienes los actos acusados no especifican la clase de bienes, deficiente motivación que hace imposible el análisis de la glosa por esta Corporación. En el sub examine la parte demandada haya demostrado que la Fundación actora haya arrendado los bienes (construcciones y edificaciones) para subarrendarlos, lo cual impide configurar tal actividad como comercial.

**AGENTE RETENEDOR DE INDUSTRIA Y COMERCIO - En el D.C. no lo son quienes no pertenecen al régimen común del ICA / ENTIDAD QUE PRESTA SERVICIOS DE SALUD - Al no ser sujeto pasivo del ICA no puede considerarse como agente retenedor**

En cuanto a la calidad de agente retenedor ocasional de la parte demandante que según la Administración Distrital ostenta la Fundación con fundamento en el artículo 11 del Decreto 053 de 1996. Se observa que frente al numeral 1°, la Fundación no realiza las actividades allí descritas ni en ese sentido obra prueba en el expediente y frente a los numerales 2 y 3 se advierte que es requisito esencial que el contribuyente pertenezca al régimen común, condición que en el caso no puede predicarse de la actora cuando como se demostró es sujeto exento del impuesto de industria y comercio por los servicios de salud que presta y las demás actividades comerciales de las cuales la demandada derivó su calidad de sujeto pasivo del impuesto fueron desvirtuadas.

## **CONSEJO DE ESTADO**

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

#### **SECCION CUARTA**

**Consejera ponente: MARIA INES ORTIZ BARBOSA**

Bogotá, D.C., febrero siete (7) de dos mil ocho (2008)

**Radicación: 25000-23-27-000-2003-00988-01(15785)**

**Actor: FUNDACION CLINICA DE MATERNIDAD DAVID RESTREPO**

**Demandado: SECRETARIA DE HACIENDA DIRECCION DISTRIAL DE IMPUESTOS**

## **FALLO**

Se deciden los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada, contra la sentencia del 25 de agosto del 2005 proferida por el

Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta Subsección "B", mediante la cual se declaró la nulidad parcial de los actos administrativos que liquidaron oficialmente a la sociedad actora el impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros correspondiente a los seis bimestres de los años gravables 1997, 1998, 1999 y del 1° al 5° bimestre del 2000.

### **ANTECEDENTES**

La Administración de Impuestos Distritales profirió Emplazamiento para Declarar 06-0359 de 15 de enero del 2002 para que la Fundación Clínica David Restrepo procediera a presentar declaraciones tributarias del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros por los seis (6) bimestres de los años gravables 1997, 1998 y 1999 y cinco (5) bimestres del año gravable 2000. La sociedad no dio respuesta al emplazamiento ni presentó las correspondientes liquidaciones.

La Administración mediante la Liquidación Oficial de Aforo 10-0276 de marzo 1° del 2002 liquida el impuesto por los períodos señalados, con fundamento en que de las pruebas allegadas se establece que realizó actividades comerciales de compra y venta de medicamentos y la prestación de servicios médicos con lo cual se tipifica el hecho generador del impuesto de industria y comercio de conformidad con los artículos 25 y 30 del Decreto 423 de 1996. Indica que no puede considerarse excluida del pago del tributo con fundamento en el artículo 39 literal d) de la Ley 14 de 1983 por cuanto el Sistema Nacional de Salud desapareció al ser derogado tácitamente por las Leyes 10 de 1990 y 100 de 1993 y además que la sociedad no es un hospital que pertenece a los organismos y entidades nacionales, como lo dispone el artículo 160 del Decreto Ley 1421 de 1993 para ser beneficiaria de la exención allí contemplada. Finalmente indica que la Fundación es agente retenedor del impuesto de industria y comercio por los bienes y/o servicios adquiridos de profesionales independientes y de contribuyentes que pertenezcan al régimen simplificado.

La Clínica interpuso recurso de reconsideración en el cual insistió en su calidad de no contribuyente del impuesto con fundamento en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983, para lo cual hizo referencia al Acuerdo 21 de 1983 y al artículo 35 del Decreto 400 de 1999. Explicó que no es cierto que la Ley 10 de 1990 haya derogado el Sistema Nacional de Salud, pues ésta lo reorganizó y estableció expresamente que las entidades privadas del subsector salud hacían parte de tal Sistema. En relación con la Ley 100 de 1993 precisó que con su expedición se

hizo inocua e insuficiente toda normatividad subsumida por ella, lo que generó la absorción del anterior por el Sistema de Seguridad Social en Salud. En cuanto a la actividad de suministro de medicamentos y material quirúrgico explicó que la intención del legislador en la ley mencionada fue la de excluir todas aquellas actividades conexas realizadas por las instituciones hospitalarias. Finalmente en relación con el carácter de agente retenedor sostuvo que en las disposiciones locales es claro que tal calidad está ligada a la de contribuyente.

Mediante la Resolución No. 178 de marzo 25 del 2003 la Administración confirmó el acto recurrido en el que insiste en los argumentos planteados en la Liquidación Oficial de Aforo.

### **LA DEMANDA**

La actora en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del C.C.A. pretende que se anulen los actos proferidos por la Administración Distrital y en consecuencia se declare que es improcedente el impuesto de industria y comercio liquidado.

Citó como normas violadas los artículos 39 numeral 2° literal d) de la Ley 14 de 1983, 4° del Acuerdo 21 de 1983, 712 y 719 del E.T., 103 y 127-2 del Decreto 807 de 1993, 26,27, 28, 31 literal d), 46 parágrafo 1° del Decreto 423 de 1996, 11 del Decreto Distrital 53 de 1996, 29, 30, 31, 35 literal d) y 50 parágrafo 1° del Decreto Distrital 400 de 1999, 1° del Decreto Nacional 1050 de 1968 y 8° del Decreto Nacional 3130 de 1968.

El concepto de violación se sintetiza así:

Expone que las disposiciones vigentes para los períodos discutidos en el caso son el Decreto Distrital 423 de 1996 (arts. 26, 27 y 28) y 400 de 1999 (arts. 29, 30 y 31) y en ellos además de definir las actividades industriales, comerciales y de servicios, se consagró que no están sujetas al impuesto los servicios prestados por los hospitales adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Salud. Indica que tal como consta en la certificación anexa, la Fundación actora es una entidad que hace parte del Sistema Nacional de Salud razón por la cual respecto de los servicios que presta es dable predicar su calidad de entidad no sujeta al impuesto de industria y comercio.

Explica que con las no sujeciones a un tributo o con las exclusiones fiscales, se busca dar un tratamiento preferencial a determinadas actividades o servicios. Es así como en el caso del impuesto discutido la Ley 14 de 1983 en el literal d) numeral 2° del artículo 39, acogido por el Acuerdo Distrital 21 de 1983, artículo 4°, estableció una prohibición para los municipios de gravar con industria y comercio a los hospitales adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Salud, denominación dada por las normas que regulaban el sector salud en esa época. Tal exclusión era predicable tanto de entidades públicas como privadas, como lo reconoció el Decreto 356 de 1975.

Señala que los términos de vinculación o adscripción no deben entenderse, como lo hace la demandada, en el sentido del grado de tutela a que se aludía en el Decreto 1050 y 3130 de 1988, hoy derogados por la Ley 489 de 1998, sino en cuanto a la pertenencia al sector salud organizado bajo el denominado Sistema Nacional de Salud.

Alega que el hecho de que no se hable hoy (Leyes 10 de 1990 y 100 de 1993) de un Sistema Nacional de Salud, sino de seguridad social en salud y que no se utilicen los términos de adscripción o vinculación al citado Sistema para denotar su pertenencia a él, no es motivo para sustraerse del mandato del legislador recogido en las normas distritales citadas como infringidas, por cuanto es claro y contundente que la Fundación es una entidad prestadora del servicio de salud y como tal pertenece al sector salud y por ello está llamada a gozar del beneficio de la no sujeción establecido en las normas indicadas.

Precisa que lo anterior ha sido reconocido por la jurisprudencia del Consejo de Estado, en sentencia de marzo 2 del 2001, Expediente 10888, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié, en la que en relación con la vigencia fiscal de 1995, es decir cuando ya se habían expedido las Leyes 10 de 1990 y 100 de 1993, sostuvo para el caso de una Clínica la procedencia del beneficio ahora discutido al entender que en todo caso el sector privado que presta servicios de salud integra el Sistema de Salud.

Afirma que no puede entenderse como lo hace la demandada, que el beneficio de la no sujeción del impuesto haya quedado sin aplicación con la expedición de las Leyes 10 de 1990 y 100 de 1993, pues este criterio, además de lo antes expuesto, tampoco está respaldado aún en las propias normas distritales expedidas con posterioridad, como son los Decretos Distritales 423 de 1996, 400 de 1999 y 302

de 2002, éste último en cuyo artículo 39 literal c) reitera que no están sujetos al impuesto los servicios prestados por los hospitales adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Salud, normas que mal podrían haber reiterado la regla si tal beneficio ya había desaparecido con las leyes en un comienzo citadas.

Manifiesta que la Fundación no ejerce actividad comercial alguna como lo aduce la Administración para predicar de ella su calidad de sujeto pasivo del impuesto. Indica que la actora realiza fundamentalmente una actividad hospitalaria labor dentro de la cual debe proveer y suministrar el instrumental, los medicamentos y todo lo necesario para la adecuada prestación del servicio y el hecho de tener registrado su importe en la contabilidad en cuentas separadas tampoco deriva la realización de una actividad comercial. Agrega que tener rendimientos financieros y otros ingresos menores no es síntoma o sinónimo de ejercicio de la mencionada actividad, ajena al quehacer de la Fundación como entidad sin ánimo de lucro.

De otra parte, alega que al no ser procedente el impuesto de industria y comercio a cargo de la demandante resulta también violatorio que en los actos impugnados no se sustente o explique la existencia de avisos de la cual pudiera predicarse la procedencia del gravamen complementario.

En cuanto al tema de las retenciones en la fuente que según la demandada dejó de aplicar la actora, precisa que conforme a los artículos 127-2 del Decreto Distrital 807 de 1993 y 11 del Decreto Distrital 053 de 1996, para que proceda tal obligación es menester que se ostente la calidad de agente retenedor, calidad que su representada no tenía, precisamente por no ser sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio y al no estar designada como tal por norma alguna o por disposición del Distrito Capital.

Al respecto señala que la propia demandada había reconocido en el Concepto 0794 de agosto 7 de 1999 emitido por la Subdirectora Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital que sólo serán agentes de retención quienes sean contribuyentes del impuesto de industria y comercio, es decir que son condiciones que se consolidan en un mismo momento sin que sea dable concebir el uno sin el otro, es decir, que tal posición es contrariada por la Administración en los actos demandados al afirmar que aunque la demandante no fuera sujeto pasivo del tributo, no estaría relevada de practicar retenciones.

## LA OPOSICIÓN

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

Expone que el Diccionario de la Lengua Española define “clínica” como un establecimiento privado destinado al cuidado de cierto número de enfermos. Indica que los conceptos de adscripción y vinculación se encontraban claramente establecidos en los Decretos 1050 y 3130 de 1968 y posteriormente la Ley 489 de 1998 definió las empresas sociales del Estado y las entidades descentralizadas, de lo cual concluye que la categoría de adscripción hace referencia a los establecimientos públicos y vinculación a las empresas industriales y comerciales del Estado.

Indica que la Administración con fundamento en lo anterior y en las normas que regulan la materia, ha considerado que la actividad ejercida por las clínicas privadas está sujeta al impuesto de industria y comercio y avisos y tableros y por tanto no se les aplica el beneficio consagrado en el numeral 4° artículo 4° del Acuerdo 21 de 1983, establecido únicamente para los hospitales adscritos y vinculados al Sistema Nacional de Salud, vale decir a las entidades del Estado creadas por la ley y sobre las cuales ejerce control de tutela y no la simple inspección y vigilancia como es el caso de las clínicas privadas.

Afirma que con la expedición de la Ley 10 de 1990 se creó un nuevo marco legal para el sector salud que está integrado por dos subsectores: el oficial y el privado donde las entidades privadas como es el caso de la actora, integran el Sistema Nacional de Salud pero sólo para efectos de someterse obligatoriamente a las normas científicas definidas por la misma ley. Por lo anterior concluye que si no hay actualmente entidades consideradas como adscritas o vinculadas al Sistema Nacional de Salud, por sustracción de materia no operará el tratamiento preferencial de no sujeción que se había previsto para esta clase de entidades en el Acuerdo 21 de 1983, máxime cuando la Ley mencionada contempló un régimen de estímulos pero no de beneficios tributarios.

Indica que la Fundación actora es una IPS porque aunque se trate de un servicio público, los entes privados que los prestan mantienen esa naturaleza. Agrega que es claro que la demandante no es un establecimiento público ni una empresa industrial y comercial del estado ni una sociedad de economía mixta que son las

únicas que pueden ser objeto de adscripción o vinculación, figuras que fueron modificadas con la Ley 10 de 1990 lo que hace inaplicable la no sujeción del impuesto a la actora y en consecuencia debe declarar.

Explica que la demandante además de prestar el servicio de salud también realiza la actividad de inversionista en otras sociedades y la compra y venta de medicamentos, actividades que de conformidad con la normatividad vigente son catalogadas como comerciales. Indica que tal como consta en la contabilidad de la sociedad, durante los períodos en discusión, obtuvo ingresos por medicamentos, por lo cual es un agente retenedor por compras y por tanto le asiste el deber de practicar las retenciones por el impuesto de industria y comercio cuando se provea de bienes o servicios de profesionales independientes y de contribuyentes que pertenezcan al régimen simplificado de conformidad con los artículos 3, 4, 5 y 11 del Decreto 053 de 1996. Agrega que del balance general de la sociedad se puede establecer que los ingresos obtenidos por dividendos y participaciones hacen parte de la base gravable como actividad comercial, por tener aquéllos naturaleza jurídica de actos mercantiles, lo cual encuadra en lo dispuesto en el artículo 27 del Decreto 426 de 1997 que define la actividad comercial y dentro de ellas se incluyen las determinadas como tales por el Código de Comercio.

Finalmente señala que el hecho de que algunos contribuyentes que prestan el servicio de salud estén excluidos del impuesto de renta y a las ventas, no los releva de ser agentes de retención en la fuente a título de industria y comercio. Insiste en que la Fundación estaba en la obligación de realizar las retenciones en los términos del artículo 11 del Decreto Distrital 053 de 1996.

### **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca mediante sentencia del 25 de agosto del 2005, anuló parcialmente los actos administrativos demandados y en consecuencia declaró que la actora no está obligada a presentar declaración de avisos y tableros por los seis bimestres de los años gravables de 1997, 1998, 1999 y los cinco bimestres del 2000.

En primer término y con el fin de determinar si por las vigencias fiscales discutidas la Fundación es sujeto del impuesto de industria y comercio, cita y transcribe apartes de la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de 17 de

septiembre del 2003, Expediente 13301, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, en la que se señaló que los servicios que prestan las Entidades Promotoras de Salud no están exentos del impuesto de industria y comercio, salvo las excepciones previstas en el artículo 31 literal d) del Decreto Distrital 423 de 1996 y que los aportes parafiscales obtenidos para la salud no pueden ser incluidos en la base gravable de dicho impuesto, precisamente por pertenecer al Sistema de Seguridad Social en Salud, de acuerdo con el artículo 183 de la Ley 100 de 1993.

Indica que el Tribunal se ha pronunciado sobre los sujetos pasivos del citado tributo y se remite a lo expuesto en la sentencia de 19 de agosto del 2004 de esa Corporación en la que concluyó que el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 se debe interpretar en el sentido de que las clínicas y hospitales que reciban recursos del Estado no están obligados a pagar el impuesto por los ingresos que reciban por este concepto para cumplir con el servicio público de salud, de manera que los ingresos que se obtengan por otros conceptos son susceptibles de ser gravados con dicho impuesto.

Explica que de acuerdo con reiterada jurisprudencia del Consejo de Estado, los términos “clínica” y “hospital” para efectos del artículo 39 numeral 2° literal d) de la Ley 14 de 1983, son sinónimos en la medida que se le debe dar el uso natural y obvio pues el legislador no le ha dado una connotación diferente y que tanto el sector público como el privado hacen parte del Sistema de Salud definido en el artículo 4 de la Ley 10 de 1990 y la reorganización del mencionado Sistema en la Ley 100 de 1993 en nada afecta la no sujeción subjetiva de la Ley 14 de 1983 si se tiene en cuenta que el criterio teleológico de la norma fue el de no someter al cumplimiento de obligaciones formales y sustanciales relacionadas con el impuesto de industria y comercio, a las entidades de salud que estuvieran organizadas como clínicas u hospitales y se ocuparan del servicio público de salud.

Agrega que la Corte Constitucional en las sentencias C-655 y C-1040 de 2003 expresó que los recursos destinados a la Seguridad Social en Salud no pueden tener una destinación distinta de la que les ha consagrado la propia Constitución, no siendo por lo tanto susceptibles de gravamen alguno.

Explica que la no sujeción al gravamen en cuestión es un aspecto que la misma entidad territorial ha reconocido, si se tiene en cuenta que en el artículo 39 del

Decreto 352 de 2002 fue reiterado y por tanto mal puede un concepto, ir en contravía de normas de superior jerarquía, especiales y específicas para la materia impositiva.

Con fundamento en la sentencia SU-480 de 1997 recuerda que los recursos que perciben por otros conceptos diferentes a los dirigidos a la prestación del servicio público de salud están gravados pues la finalidad del literal d) del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 fue la de no gravar los ingresos recibidos del Estado dirigidos a la prestación del servicio público de salud, es decir las contribuciones parafiscales tales como las cotizaciones que hacen los usuarios del Sistema de Salud y toda clase de tarifas, copagos, bonificaciones y los aportes del presupuesto nacional.

Para el caso concreto, precisa que de la demanda se establece que la demandante es una Institución Prestadora de Servicios (IPS) de nivel II de atención y que sus ingresos provienen de contratos suscritos con EPS para la prestación de servicios hospitalarios en el Plan Obligatorio de Salud (POS) y de planes complementarios, así como de servicios hospitalarios prestados a particulares.

Con fundamento en lo anterior afirma que los ingresos que percibe la demandante por el servicio hospitalario están gravados con el impuesto de industria y comercio por lo que al no presentar la correspondiente declaración por los períodos ahora discutidos, procedía la liquidación de aforo por este concepto. Indica que en cuanto a la base gravable, está constituida por todos los ingresos percibidos por la actora excepto los recursos parafiscales, por lo que aquélla será la establecida por la Administración Distrital Tributaria en los actos impugnados.

En relación con el impuesto de avisos y tableros se apoya en sentencia de 27 de abril del 2001 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, Expediente 11897, para concluir que el hecho generador del mencionado tributo es la colocación efectiva de avisos y tableros en el espacio público y que aunque es complementario del de industria y comercio no implica que una vez causado éste se genere aquél.

Indica que la causación y liquidación de este impuesto debe ser motivada y por tanto debe existir una explicación clara y precisa de las razones que han dado origen a la decisión administrativa, de conformidad con los artículos 35 y 69 del

C.C.A. Con base en lo anterior, señala que revisado el contenido de la Liquidación de Aforo demandada se advierte la falta de motivación en relación con la causación y liquidación del gravamen en cuestión, por lo que concluye que la expedición en forma irregular de este acto administrativo en relación con el impuesto y por ende el cargo debe prosperar.

En cuanto a las retenciones, estima que establecida la calidad de sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio de la Fundación actora y al no estar desvirtuados los argumentos expuestos en la liquidación de aforo en relación con la calidad de agente retenedor, no puede prosperar este cargo.

### **LOS RECURSOS DE APELACIÓN**

La **parte demandada** insiste en la tesis de que las IPS son responsables del impuesto de industria y comercio por la realización de actividades gravadas sin importar si éstas son retribuidas con recursos parafiscales o con ingresos de diferentes fuentes. Al respecto precisa que los ingresos provenientes del Estado para sufragar el servicio de salud también son susceptibles de ser gravados con el mencionado gravamen lo cual no constituye desviación de estos recursos.

Indica que la apropiación específica de las partidas no impide que con ellas se paguen los gastos propios de la erogación y de la naturaleza de la transacción o negocio jurídico que se realiza con dichos recursos. Explica que hasta antes de la expedición de la sentencia C-1040 del 2003 de la Corte Constitucional no existía referencia alguna normativa o jurisprudencial que permitiera concluir que los recursos de la seguridad social no estaban gravados.

Manifiesta, con base en lo anterior, que la actividad fiscalizadora de la Administración que haya llevado a cabo o ejecute a los sujetos pasivos del impuesto en análisis por la actividad comercial o de servicios dentro del Sistema de Salud, desde la entrada en vigencia del artículo 111 de la Ley 788 del 2002 hasta la fecha de ejecutoria de la sentencia antes citada, que tiene efectos a futuro, es totalmente válida y no habrá lugar a que los contribuyentes pretendan exonerar la no presentación de las declaraciones tributarias respecto de períodos en los cuales estaba plenamente establecida la responsabilidad tributaria por

industria y comercio. Con fundamento en lo anterior solicitó confirmar la decisión del Tribunal.

En relación con el impuesto de avisos y tableros afirma que en el cuaderno de antecedentes administrativos reposan constancias de las visitas efectuadas a la Clínica sobre la existencia de un aviso a la entrada de las instalaciones lo cual configura el hecho generador del tributo. Agrega que los artículos 107 del Decreto 807 de 1993 y 712 y 719 del E.T. solo exigen la prueba sumaria para que se adopten determinados valores en las liquidaciones oficiales.

La **parte demandante** reitera que la Fundación hace parte del Sistema Nacional de Salud y los ingresos recibidos en los períodos discutidos obedecen a actividades vinculadas con los servicios de salud que prestó, razón por la cual al amparo de las normas invocadas en la demanda cabe predicar para la actora la calidad de no sujeto del impuesto de industria y comercio, sin que sea posible afirmar, porque no existió, el ejercicio de actividad comercial o industrial alguna que permita deducir que es sujeto pasivo del tributo. Cita y transcribe apartes de sentencias del Consejo de Estado en las que se señala que la prestación de servicios públicos de salud goza de un tratamiento especial de no soportar impuesto de industria y comercio.

Aclara que la regla general es que todos los ingresos que perciban las clínicas y hospitales no están sometidos al tributo y la excepción es que presten otras actividades distintas como pueden ser las industriales o comerciales. Indica que no es la naturaleza de los recursos el criterio determinante de la no sujeción sino la prestación de servicios públicos de salud y la consecuente pertenencia al Sistema Nacional de Salud, lo que da origen al beneficio a favor de la Fundación.

Señala que los ingresos recibidos por la venta de medicamentos y material quirúrgico entre otros, no encarnan el ejercicio de actividad comercial alguna si se tiene en cuenta que en desarrollo de su actividad hospitalaria la actora debe proveer instrumental, medicamentos y demás factores necesarios para la adecuada prestación de esos servicios que guardan relación de conexidad con su actividad exclusiva. Agrega que los rendimientos financieros u otros ingresos que son menores, permiten a la Fundación desarrollar a cabalidad su actividad hospitalaria.

Finalmente, en cuanto a la calidad de agente retenedor sostiene que la demandante no reunía ninguno de los requisitos previstos en el artículo 11 del Decreto Distrital 053 de 1999, toda vez que no estaba catalogada como gran contribuyente, ni fue señalada como agente retenedor por el Director Distrital de Impuestos, no contrató con personas sin domicilio o residencia en Colombia y no era contribuyente del impuesto de industria y comercio.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

**La parte actora** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

**La parte demandada** solicita que se tenga en cuenta lo expresado en la contestación de la demanda. Aclara que en caso de que no se acoja la tesis planteada en relación con la calidad de sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio de la actora, debe adoptarse la postura del Tribunal Administrativo de Cundinamarca en el fallo del 19 de agosto del 2004 que resulta consecuente con otras actividades que ejerza la entidad que no hagan parte del sector salud.

### **CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO**

La Procuradora Sexta Delegada ante esta Corporación solicita que se revoque la sentencia apelada y en su lugar se acceda a las pretensiones de la demanda.

Señala que el Consejo de Estado con fundamento en lo previsto en los artículos 4 y 5 de la Ley 10 de 1990, en los que se establece que el Sistema de Salud estaba conformado por entidades públicas y privadas y lo dispuesto en la Ley 100 de 1993 ha precisado que de la no sujeción del impuesto de industria y comercio establecida en el artículo 39 literal d) de la Ley 14 de 1983, respecto de hospitales adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Salud, se podía deducir que la intención del Legislador había sido la de no someter al cumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales relacionadas con el mencionado tributo a las entidades de salud.

Afirma que en el presente caso obra la respectiva certificación expedida por la Secretaría de Salud acerca de su inscripción en el Registro Especial Nacional como entidad privada sin ánimo de lucro que presta el servicio de salud, así como

lo dispuesto en el aparte de sus estatutos respecto del objeto social de la Fundación.

Con fundamento en lo anterior concluye que la demandante no está sujeta al impuesto de industria y comercio, por encontrarse dentro de aquellas entidades privadas que se dedican a la prestación de servicios de salud, condición que le permite estar incluida dentro del Sistema Nacional de Salud debidamente registrada. Indica que como consecuencia de lo anterior tampoco puede ser sujeto del impuesto de avisos y tableros por el carácter complementario que tiene en relación con el de industria y comercio.

Frente a la obligación de practicar retención en la fuente sostiene que como no es responsable del gravamen es evidente que no puede quedar incurso en la obligación de practicar retención del impuesto de industria y comercio.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

De acuerdo con los términos de los recursos 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 de los seis bimestres de los años gravables 1997, 1998, 1999 y los cinco bimestres del 2000.

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 oportunidades<sup>1</sup> 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

---

<sup>1</sup> 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. Ligia López Díaz y de mayo 5 de 2005, expediente 14442, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

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 4º 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 5º 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:*

- 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 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".<sup>2</sup>*

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

---

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

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 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.

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

- Según Certificación del Ministerio de Salud (fl. 18) por Resolución 456 de octubre 29 de 1945 el Ministerio de Gobierno le reconoció personería jurídica a la institución de utilidad común Fundación Clínica de Maternidad David Restrepo. Adicionalmente se deja constancia que de acuerdo con el Decreto 356 de 1975 es una entidad vinculada al Sistema Nacional de Salud.
- En similar sentido obra a folio 17 constancia de la Secretaría de Salud de la Alcaldía Mayor de Bogotá.
- De los Estatutos de la actora (fl 22 c.a.) se establece que la Fundación es una entidad que tiene por objeto la prestación de servicios de salud en las especialidades de ginecología, obstetricia y pediatría para personas de escasos recursos.

De acuerdo con los anteriores documentos y las normas antes analizadas, esta Corporación advierte que la Fundación actora en su condición de entidad privada de utilidad común 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.

De otra parte resalta la Sala que no puede la parte demandada hacer referencia en el sub examine, a lo dispuesto en el artículo 111 de la Ley 788 del 2002 mientras estuvo vigente, es decir, antes de la declaratoria de inexecutable de la norma, toda vez que ésta resulta inaplicable en el asunto debatido en el que se discuten períodos correspondientes a los años 1998 a 2000.

Ahora bien, reitera la Sala que la no sujeción del impuesto de industria y comercio sólo ampara la actividad de servicios de salud por lo que procederá a analizarse las glosas propuestas por la Administración en relación con otras actividades como *“ingresos por mercadeo (venta de medicamentos) y material quirúrgico, otras ventas como punción lumbar, plasmaferosis, lavado gástrico, ingresos financieros (intereses, reajuste monetario), arrendamientos (construcciones y edificaciones), aprovechamientos (certificaciones y carnés, fotocopias, utensilios perdidos, ventas varias), diversos (cama acompañante), curso psicoprofiláctico, comedor extra, formulario e inscripciones, teléfono, entre otras”*.

En primer término la Sala observa que de conformidad con los estatutos de la actora se puede establecer en cuanto a su naturaleza que es un persona jurídica de derecho privado regulada por los artículos 650 y 652 del C.C. y que para el desarrollo de su objeto puede realizar los actos y operaciones necesarias 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 (art. 7º, fl. 20 c.a.) o conjunto de bienes.

Ahora bien, en el sub examine se observa que en los contratos suscritos por la Fundación actora con diferentes Empresas Promotoras de Salud y empresas particulares, allegados al expediente, en ellos se estipula que la demandante se obliga a suministrar y vender los medicamentos a los pacientes, todo lo cual

resulta necesario y acorde con el objeto de la Fundación, es decir la prestación del servicio de salud, máxime cuando el artículo 153 de la Ley 100 de 1993 al señalar las reglas rectoras del Sistema General de Seguridad Social en Salud prevé la de *protección integral* lo cual significa que la atención en salud involucra las “*fases de educación, información y fomento de la salud y la prevención, diagnóstico, tratamiento y rehabilitación, en cantidad, oportunidad, calidad y eficiencia de conformidad con lo previsto en el artículo 162 respecto del Plan Obligatorio de Salud*”.

Teniendo en cuenta lo anterior y sin perder de vista que la Fundación es beneficiaria de la no sujeción del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros en razón de su actividad, esta Corporación concluye que la compra y venta de medicamentos e insumos hospitalarios hace parte del servicio que presta y por ello no puede considerarse en este caso como una actividad comercial aislada del servicio de salud, como lo pretende ver la entidad demandada, máxime cuando en el sub examine, según acta de visita realizada a las instalaciones de la Clínica, la funcionaria del Grupo de Fiscalización dejó constancia que “*No es Droguería de venta al público*” y que la farmacia es “*para el despacho de medicamentos a pacientes hospitalizados*” (fls. 40 y 41 c.a.)

Las anteriores consideraciones se hacen extensivas al rubro “*otras ventas*” que incluye actividades como punción lumbar, plasmaferosis, lavado gástrico, servicio de ambulancia, criocauterización, pensión y cuidados intermedios entre otras, por tener relación directa con la prestación del servicio de salud.

Ahora bien, en cuanto a los rubros de aprovechamientos y “*diversos*” que incluyen ítems tales como certificados, carnés, cama acompañante, curso psicoprofiláctico, comedor extra, teléfono, formulario e inscripciones, la Sala advierte que corresponden a actividades que la sociedad actora desarrolla para cumplir su objeto social o están involucradas dentro de los actos propios de éste en cuanto hacen parte de las actividades que se requieren para llevarlo a cabo, por lo cual tampoco es posible tenerlas como actividades independientes y por tanto sujetas al impuesto de industria y comercio.

En relación con los rendimientos financieros 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 una

actividad comercial sujeta al impuesto de industria y comercio y 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.

De otra parte, frente al arrendamiento de bienes los actos acusados no especifican la clase de bienes, deficiente motivación que hace imposible el análisis de la glosa por esta Corporación. De todas formas teniendo en cuenta que en los actos demandados se hace referencia a edificaciones y otras construcciones, se advierte que de conformidad con el numeral 2° del artículo 20 del C.Co. 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;”*, sin que en el sub examine la parte demandada haya demostrado que la Fundación actora haya arrendado los bienes (construcciones y edificaciones) para subarrendarlos, lo cual impide configurar tal actividad como comercial.

En cuanto a la calidad de agente retenedor ocasional de la parte demandante que según la Administración Distrital ostenta la Fundación con fundamento en el artículo 11 del Decreto 053 de 1996 que establece:

*ARTICULO 11°.- AGENTES DE RETENCION. Los agentes de retención del impuesto de industria y comercio por compras, pueden ser permanentes u ocasionales:*

*(...)*

**AGENTES DE RETENCION OCASIONALES**

- 1. Quienes contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país la prestación de servicios gravados en la jurisdicción del Distrito Capital, con relación a los mismos.*
- 2. Los contribuyentes del régimen común, cuando adquieran servicios gravados, de personas que ejerzan profesiones liberales.*
- 3. Los contribuyentes del régimen común, cuando adquieran bienes de distribuidores no detallistas o servicios, de personas que no estén inscritas en el régimen común.*

De acuerdo con la norma transcrita se observa que frente al numeral 1°, la Fundación no realiza las actividades allí descritas ni en ese sentido obra prueba en el expediente y frente a los numerales 2 y 3 se advierte que es requisito esencial que el contribuyente pertenezca al régimen común, condición que en el caso no puede predicarse de la actora cuando como se demostró es sujeto exento del impuesto de industria y comercio por los servicios de salud que presta y las demás actividades comerciales de las cuales la demandada derivó su calidad de sujeto pasivo del impuesto fueron desvirtuadas.

Finalmente en cuanto al impuesto de Avisos y tableros, esta Corporación comparte lo expuesto por el a quo, lo cual no fue desvirtuado por la parte demandada en su recurso de apelación, en cuanto a la falta de motivación en los actos demandados que le otorguen sustento fáctico y jurídico a la imposición del tributo, omisión que pretende subsanarse con ocasión del recurso.

Por lo antes analizado, esta Corporación revocará la decisión apelada y en su lugar, anulará los actos administrativos demandados y a título de restablecimiento del derecho declarará que la actora no está obligada a cancelar suma alguna por concepto del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros correspondiente a los seis bimestres de los años gravables 1997, 1998, 1999 y del 1° al 5° bimestre del 2000.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley.

#### **FALLA:**

- 1. REVÓCASE** la sentencia del 25 de agosto del 2005, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta Subsección "B".
- En su lugar, **ANÚLANSE** la Liquidación Oficial de Aforo 10-0276 de marzo 1° del 2002 y la Resolución 178 de marzo 25 del 2003 expedidas por la Dirección de Impuestos Distritales de la Secretaría de Hacienda de Bogotá D.C.
- A título de restablecimiento del derecho **DECLÁRASE** que la Fundación Clínica de Maternidad David Restrepo no está obligada a cancelar suma alguna por concepto de impuesto de industria y comercio correspondiente a los seis bimestres de los años gravables 1997, 1998, 1999 y del 1° al 5° del 2000.

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

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

**MARIA INES ORTIZ BARBOSA**  
Presidente de la Sección

**LIGIA LOPEZ DIAZ**

**JUAN ANGEL PALACIO HINCAPIE**

**HECTOR J. ROMERO DIAZ**