

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - Actividades sobre las que recae. Sujetos pasivos / ENTIDADES ADSCRITAS AL SISTEMA NACIONAL DE SALUD - Están excluidas del impuesto de industria y comercio / ACTIVIDAD NO SUJETA AL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - Lo es el servicio de salud prestado por hospitales pertenecientes al Sistema Nacional de Salud / SERVICIO DE SALUD PRESTADO POR HOSPITALES - Se considera actividad no sujeta a industria y comercio / ACTIVIDADES DE INDUSTRIA Y COMERCIO DE ENTIDADES HOSPITALARIAS - Están sujetas al gravamen de industria y comercio

La Sala precisa que de conformidad con la Ley 14 de 1983 “por la cual se fortalecen los fiscos de las Entidades Territoriales y se dictan otras disposiciones”, el impuesto de Industria y Comercio grava en una jurisdicción municipal, el ejercicio de una actividad comercial, industrial 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 con el artículo 39 de la misma norma que prohíbe gravar con el impuesto de Industria y Comercio los servicios que prestan los hospitales adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Salud. En consecuencia esta prohibido a los Municipios y Distritos de someter al gravamen Industria y Comercio a los establecimientos, entidades, asociaciones y hospitales indicados en la norma. Se trata de una prohibición no en relación con la actividad sino directamente con el hospital o clínica adscrita al Sistema Nacional de Salud. Es una prohibición legal, general y obligatoria, que forma parte de la estructura del impuesto de Industria y Comercio y que es diferente de las exenciones.

ENTIDAD PRIVADA DE SALUD - No sujeta al impuesto de industria y comercio / SERVICIO DE SALUD PRESTADO POR ENTIDADES PRIVADAS - Se considera actividad no sujeta al impuesto de industria y comercio

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, como reiteradamente lo ha considerado la Sala en diversos pronunciamientos y en consecuencia, al Distrito le está prohibido gravar con este tributo sus actividades de servicios, con excepción de las industriales y comerciales que realicen, conforme al artículo 11 de la Ley 50 de 1984, pues, la intención del legislador al expedir el artículo 39 de la Ley 14 de 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”. Ahora bien, como ha precisado la Sala en ocasiones anteriores, si bien los recursos que perciban las clínicas y hospitales no son susceptibles de ser gravados en virtud de lo dispuesto en el literal d) numeral 2 del 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 ingresos provenientes de actividades industriales y comerciales que reciban las entidades hospitalarias.

Nota de Relatoría: Ver sentencia en igual sentido de 2 de marzo de 2001, exp. 10888 C.P. doctor Juan Ángel Palacio Hincapié

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: LIGIA LOPEZ DIAZ

Bogotá, D. C., veintinueve (29) de enero de dos mil nueve (2009)

Radicación número: 25000-23-27-000-2006-01333-01(16934)

Actor: FUNDACION CARDIO - INFANTIL INSTITUTO DE CARDIOLOGÍA

Demandado: DIRECCION DISTRITAL DE IMPUESTOS DE BOGOTA

FALLO

Se deciden los recursos de apelación interpuestos por las partes del proceso de referencia, contra la Sentencia del 28 de septiembre de 2007, mediante la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", anuló los actos mediante los cuales la División de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo, del Distrito Capital que determinaron oficialmente el impuesto de avisos y tableros correspondientes a los años gravables 2000, y 2001.

ANTECEDENTES

El 14 de enero de 2005, el grupo de fiscalización de impuestos a la producción y al consumo de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá profirió, el Emplazamiento para Declarar No. 2005EE3188, correspondiente a los bimestres 2 a 6 de 2000; 1 y 2 de 2001.

El 15 de febrero de 2005, mediante la Liquidación de Aforo No. L.A IPC 10-367, se determinó oficialmente el impuesto de Industria y Comercio de la Fundación por los bimestres 1 al 6 del año gravable 2000 y los bimestres 1 y 2 del año gravable 2001.

El 20 de mayo de 2005, la Fundación interpuso recurso de reconsideración contra la mencionada liquidación.

El 16 de mayo de 2006, la Administración profirió la Resolución No. DDI 38374, mediante la cual se modificó la Liquidación de Aforo, al revocarla respecto del primer bimestre del año 2000.

DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la Fundación Cardio Infantil – Instituto de Cardiología, solicitó ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, declarar la nulidad de la Liquidación de Aforo No. LA-IPC-10-367 del 15 de marzo de 2005, y de la Resolución No. DDI 38374 del 16 de mayo de 2006, proferidos por las autoridades tributarias. Como restablecimiento del derecho, que se declare que no es sujeto pasivo del impuesto de Industria y Comercio, avisos y tableros.

Citó como normas violadas los artículos 29, 95 numeral 9°, 338 y 363 de la Constitución Política; 3, 35, 59 y 84 del Código Contencioso Administrativo; 2 del Decreto Distrital 807 de 1993 en concordancia con el artículo 693 del Estatuto Tributario y 39 numeral 2° literal d) de la Ley 14 de 1983.

En síntesis argumentó:

Se violaron los artículos anteriormente mencionados de la Constitución Política, puesto que desconocieron el derecho a la defensa y al debido proceso en diversas formas, incluyendo la violación al derecho de contradicción al no existir una explicación respecto a la determinación del impuesto de Industria y Comercio, avisos y tableros, así como los principios de legalidad, equidad y progresividad. Se señaló a la Fundación como sujeto pasivo del impuesto de Industria y Comercio, desconociendo el artículo 95 numeral 9° de la Constitución Política el cual prohíbe gravar con este tributo a los hospitales adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Salud.

Existió falsa motivación por parte de los actos administrativos demandados puesto que los argumentos de las autoridades tributarias desconocen la no

sujeción de que goza la Fundación ya que no corresponden a una adecuada interpretación de las normas tributarias aplicables al caso y se fundamentan en hechos que no corresponden a la realidad. Se desconoció que la Fundación CARDIO INFANTIL – INSTITUTO DE CARDIOLOGÍA, no es sujeto pasivo del impuesto de Industria y Comercio, por su carácter hospitalario.

El artículo 39 de la Ley 14 de 1983, consagra una prohibición expresa para las entidades municipales de gravar con el impuesto de Industria y Comercio la prestación de servicios de salud desarrollada por los hospitales adscritos o vinculados, al sistema nacional de salud.

Dicha prohibición fue acogida por el Distrito Capital, para el año gravable 2000 y 2001. El Decreto 400 de 1999, literal d) dispone:

“No están sujetas al impuesto de Industria y Comercio las siguientes actividades:

d) La educación pública, las actividades de beneficencia, culturales y/o deportivas, las actividades desarrolladas por los sindicatos, por las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, por los partidos políticos y los servicios prestados por los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud.

En los actos administrativos impugnados se restringe el ámbito de aplicación de la norma en cuestión exclusivamente a las IPS de carácter público, con lo cual se excede la norma legal aplicable y se desconoce el respectivo principio de igualdad, el artículo 35 del Decreto 400 de 1999, no distingue entre IPS de carácter público o privado, y los funcionarios administrativos no tienen esta facultad.

La Fundación ha sido catalogada como una IPS, calidad que las mismas autoridades tributarias reconocen, razón por la cual, es una entidad vinculada actualmente al Sistema General de Seguridad Social en Salud.

OPOSICIÓN

El Distrito Capital de Bogotá a través de apoderado contestó la demanda y se opuso a las pretensiones de la actora.

Alegó que según el concepto jurídico No. 1028 de abril 27 de 2004, no constituyen base gravable los ingresos recibidos por actividades industriales, comerciales o de servicios que comprometan los recursos del POS, salvo aquellos recursos no destinados al Plan Obligatorio de Salud.

Las IPS de derecho privado son sujetos pasivos del tributo, solo tienen exención parcial de la base gravable sobre los recursos destinados al POS.

La Administración aforó al contribuyente y liquidó el impuesto por diferentes ingresos obtenidos al Plan Obligatorio de Salud, a su vez concluyó que la Fundación CARDIO INFANTIL – INSTITUTO DE CARDIOLOGÍA, registró ingresos no operacionales por concepto de servicios de medicina prepagada, compañías aseguradoras (SOAT), personas naturales, particulares y jurídicas.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, mediante providencia de fecha 28 de septiembre de 2007 confirmó las súplicas de la demanda con fundamento en las siguientes consideraciones:

Conforme a lo señalado por el Consejo de Estado¹, los servicios que prestan las entidades promotoras de servicios de salud no están exentos del impuesto de Industria y Comercio, salvo las excepciones de la ley².

Los aportes parafiscales obtenidos para la salud, no pueden ser incluidos dentro de la base gravable de dicho impuesto, por pertenecer al sistema de

¹ Sentencia del 17 de septiembre de 2003, Exp.13301 M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

² Artículo 31 del Decreto Distrital 400 de 1999.

seguridad social en salud según el numeral 3 del artículo 155 de la Ley 100 de 1993.

Las clínicas y hospitales no son sujetos pasivos del impuesto de Industria, Comercio y Avisos³, siempre y cuando reciban recursos del Estado para cumplir el servicio público de salud y sólo por este concepto, no están obligados a pagar dicho impuesto, es decir los recursos parafiscales no hacen parte de la base gravable.

El auto que liquidó el impuesto de Industria y Comercio, no se encuentra debidamente motivado, pues no expresa los valores que tuvo en cuenta la Administración para calcularlo. Se omitieron los requisitos contemplados en el Decreto Distrital 807 y en el Estatuto Tributario, puesto que no indicaron los valores que conformaban las bases gravables.

EL RECURSO DE APELACION

La parte demandada impugnó la sentencia de primera instancia. Consideró:

Existe una equivocación por parte del Tribunal al endilgarle al acto liquidatorio un vicio consistente en la falta de motivación, lo cual no es cierto, puesto que para la expedición del mismo, la Administración determinó que dicha Fundación realizó actividades gravables que generan el impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros, donde obtuvo recursos no parafiscales, teniendo el deber de cumplir con las obligaciones tributarias sustanciales, que se derivan de su calidad de sujeto pasivo del tributo.

De otra parte, tanto el acto liquidatorio como la resolución que resolvió el recurso de reconsideración fueron claros y los valores que se tomaron para calcular la base gravable se encuentran en los folios 168 a 170 del c.p.

La parte actora se adhirió a la apelación y sostuvo que la Fundación **CARDIO INFANTIL – INSTITUTO DE CARDIOLOGÍA**, no es sujeto del

³ Literal d) numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983.

impuesto de Industria y Comercio, y tampoco es una EPS, según el artículo 39, numeral 2 literal d) de la Ley 14 de 1983, puesto que las clínicas y hospitales que reciban recursos del Estado no están obligados a pagar dicho impuesto.

De otra parte, los recursos parafiscales no pueden ser sometidos al impuesto de Industria y Comercio y a su vez los recursos de las EPS o de las IPS, pueden ser sometidos a gravamen.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte demandante reiteró lo expuesto en la demanda y solicitó que se confirme la Sentencia impugnada.

El Hospital por expresa disposición legal se considera no sujeto a dicho tributo. Los recursos obtenidos por el pago de la UPC son no sujetos, mientras que cualquier valor adicional, por encima del POS, en ingreso gravado para efectos del impuesto de Industria y Comercio. La UPC, es el recurso que recibe la EPS el cual es utilizado para cubrir los gastos administrativos y de servicio de salud del Sistema General de Seguridad Social en Salud.

La Fundación es una entidad no sujeta al impuesto de Industria y Comercio respecto de los servicios de salud que presta, por que es una entidad hospitalaria vinculada al Sistema General de Seguridad Social en Salud.

La parte **demandada** reiteró lo expuesto en el recurso de apelación y en la contestación de la demanda.

El **Ministerio Público** no rindió concepto en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En el presente caso se controvierte la legalidad de los actos administrativos por los cuales se determinó oficialmente el impuesto correspondiente a los bimestres 2 a 6 de 2000; 1 y 2 de 2001.

La Sala precisa que de conformidad con la Ley 14 de 1983 “*por la cual se fortalecen los fiscos de las Entidades Territoriales y se dictan otras disposiciones*”, el impuesto de Industria y Comercio grava en una jurisdicción municipal, el ejercicio de una actividad comercial, industrial 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 con el artículo 39 de la misma norma que prohíbe gravar con el impuesto de Industria y Comercio los servicios que prestan los hospitales adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Salud, en los siguientes términos:

“Artículo 39

No obstante lo dispuesto en el artículo anterior (esto es la facultad de los Municipios de otorgar exenciones de impuestos municipales) 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” (Subrayado fuera del texto.)

Este literal fue parcialmente modificado por el artículo 11 de la Ley 50 de 1984, que dispone:

“Artículo 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.”

Estas normas se aplican al Distrito Capital pues se acogieron en los mismos términos por el numeral 4 del artículo 4° del Acuerdo 21 de 1983 compilado en el literal d) y en el párrafo 1° del artículo 35 del Decreto Distrital 400 de 1999.

En consecuencia esta prohibido a los Municipios y Distritos de someter al gravamen Industria y Comercio a los establecimientos, entidades, asociaciones y hospitales indicados en la norma. Se trata de una prohibición no en relación con la actividad sino directamente con el hospital o clínica adscrita al Sistema Nacional de Salud. Es una prohibición legal, general y obligatoria, que forma parte de la estructura del impuesto de Industria y Comercio y que es diferente de las exenciones.

En cuanto al alcance del concepto *“hospitales adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Salud”*, es necesario precisar cómo está conformado el Sistema y qué entidades lo integran, conforme a la normatividad aplicable.

En primer lugar, el Decreto 356 de 1975 “por el cual se establece el régimen de adscripción y vinculación de las entidades que prestan servicio de salud”, dispuso en su artículo 9: *“Las entidades de derecho privado que presten servicios de salud a la comunidad, por el solo hecho de prestar estos servicios, se entienden vinculadas al Sistema Nacional de Salud”*. (Negritas fuera del texto).

En segundo lugar, la Ley 10 de 1990, “Por la cual se reorganiza el Sistema Nacional de Salud y se dictan otras disposiciones”, en el artículo 52 derogó expresamente el anterior Decreto, sin embargo, no excluyó a las entidades de derecho privado, por el contrario, las incluyó de manera expresa, así:

“Artículo 4. Para efectos de la presente ley, se entiende que el Sistema de Salud comprende los procesos de fomento, prevención, tratamiento y rehabilitación: que en el 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 (...)” (subraya la Sala).

Por su parte el artículo 5 ibídem, señala que el sector salud está integrado por el subsector oficial y por el subsector privado, este último conformado por:

- a) Entidades o instituciones privadas de seguridad social y cajas de compensación familiar, en los 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.

Particularmente, frente a las entidades privadas, el artículo 7 ibídem dispone:

“Artículo 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”.

La Ley 100 de 1993 reorganizó el sector salud, bajo el nombre de “Sistema de Seguridad Social en Salud”, conformado, entre otros por el Gobierno Nacional, el Fosyga, las Entidades Promotoras de Salud (EPS) y las Instituciones Prestadoras de Salud (IPS), definidas éstas últimas como “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...” (artículo 156).

El artículo 177 ibídem define las “Entidades Promotoras de Salud” 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...”*.

De acuerdo con las anteriores normas, 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, como reiteradamente lo ha considerado la Sala en diversos pronunciamientos⁴ y en consecuencia, al Distrito le está prohibido gravar con este tributo sus actividades de servicios, con excepción de las industriales y comerciales que realicen, conforme al artículo 11 de la Ley 50 de 1984, pues, la intención del legislador al expedir el artículo 39 de la Ley 14 de 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”*⁵.

Ahora bien, como ha precisado la Sala en ocasiones anteriores, si bien los recursos que perciban las clínicas y hospitales no son susceptibles de ser gravados en virtud de lo dispuesto en el literal d) numeral 2 del 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 ingresos provenientes de actividades industriales y comerciales que reciban las entidades hospitalarias.⁶

En consecuencia, los servicios de salud prestados por parte de entidades privadas, como en este caso la Fundación CARDIO INFANTIL – INSTITUTO DE CARDIOLOGÍA que hace parte del Sistema Nacional de Salud no están sujetos al impuesto de Industria, Comercio y Avisos, y en

⁵ Sentencias del 2 de marzo de 2001, Exp. 10888 y 13299 del 10 de junio de 2004 M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; 9 de diciembre de 2004, Exp. 14174 M.P. Elizabeth Whittingham García; 15 de junio de 2006, Expediente 15185 M.P. Ligia Lopez Díaz.

⁶ Sentencia del 2 de marzo de 2001, Exp. 10888 M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

⁶ Sentencias del 30 de noviembre de 2006, Exp. 15608 M.P. Ligia López Díaz y del 28 de junio de 2007 Exp. 15465 M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

consecuencia a la Dirección de Impuestos Distritales le está prohibido gravar con este tributo sus actividades de servicios.

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

CONFÍRMASE la sentencia del 28 de septiembre de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", por las razones expuestas en la parte motiva de esta Providencia.

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 **LIGIA LÓPEZ DÍAZ**
PRESIDENTE

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ