

**IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – La ley expresamente señala cuales actividades no deben gravarse / ENTIDAD SIN ANIMO DE LUCRO – Objeto. Características / ANIMO DE LUCRO – Determinación**

La Sala observa que el legislador precisó cuales actividades no deben gravarse con el impuesto de industria y comercio, que son, únicamente, las mencionadas expresa y taxativamente en la Ley 14 de 1983, artículo 39, en concordancia con el artículo 39 literal c) del Decreto 352 de 2002. Las entidades sin ánimo de lucro son verdaderas personas jurídicas, que pueden estar constituidas bajo las modalidades de corporación, fundación o asociación, capaces de ejercer derechos y contraer obligaciones, y susceptibles de ser representadas tanto judicial como extrajudicialmente; pero, a diferencia de las sociedades comerciales, “no persiguen la repartición de las ganancias entre los asociados sino que las reinvierten en pro de la actividad o fin perseguido”. El elemento fundamental de las asociaciones sin ánimo de lucro es su misma finalidad, razón por la cual es necesario, para determinar el ánimo de lucro, tener en cuenta: 1. La obtención de ganancias no está relacionada con la distribución de éstas, las ganancias tienen fines propios. 2. No existe distribución de utilidades entre sus miembros 3. Los aportes de los miembros nunca se reembolsan, al retiro del miembro, ni a la liquidación de la sociedad, evento en el cual el excedente, si lo hubiere, se traslada a otra entidad con finalidades similares. De manera que el elemento determinante es el objeto o finalidad desarrollada, que no obedezca a una aspiración lucrativa. En consecuencia, los posibles excedentes o utilidades obtenidos no pueden ser distribuidos entre esos miembros, sino que, por el contrario, deben destinarse al objetivo que aglutina a los asociados.

**FUENTE FORMAL:** LEY 14 DE 1983 – ARTICULO 39 / DECRETO 352 DE 2002 – ARTICULO 39 LITERAL C

**FUNDACION – Finalidad / DISTRIBUCION DE UTILIDADES – Determinante del ánimo de lucro / ANIMO DE LUCRO – Su ausencia no impide a la fundación realizar negocios o actividades encaminadas a conservar o aumentar bienes / FUNDACION - Puede realizar los actos y operaciones necesarios para cumplir o facilitar el cumplimiento de sus objetivos / RENDIMIENTOS FINANCIEROS A FAVOR DE FUNDACIONES – No son actividades comerciales sujetas al impuesto de industria y comercio**

Las fundaciones tienen su razón de ser en la consecución de una finalidad social de interés general, impuesta por voluntad externa de quien destina para tal efecto un patrimonio determinado durante su existencia. De otra parte, se entiende que hay ánimo de lucro cuando una entidad recibe rentas que generen utilidades distribuibles entre los socios, o ganancias que se reparten entre éstos cuando la misma se disuelva. Contrario sensu, a las personas jurídicas que no tienen como finalidad primordial que esa utilidad o ganancia sea repartida entre sus miembros, se les califica como "sin ánimo de lucro," lo que implica que si obtuvieron utilidades, éstas se invertirán en el desarrollo de su finalidad; es decir, en la promoción y desenvolvimiento de su actividad. Observa la Sala que, contrario a lo estimado por la apelante, no puede asimilarse el tratamiento tributario de una fundación sin ánimo de lucro, la cual se rige por el derecho civil, a una sociedad que ejerce con ánimo de lucro, regida por las normas comerciales. La ausencia de ánimo de lucro no impide a la fundación la realización de negocios o actividades encaminadas a conservar o aumentar sus bienes, ya que este es precisamente el medio o instrumento para desarrollar con eficacia las actividades encaminadas a cumplir su objeto social (colaborar económicamente con la educación de las clases menos favorecidas). El Consejo de Estado en sentencia del 7 de febrero

de 2008, exp. 15785, M.P. María Inés Ortíz Barbosa, precisó que una fundación (persona jurídica de derecho privado regulada por los artículos 650 y 652 del C.C), para el desarrollo de su objeto puede realizar los actos y operaciones necesarios para cumplir o facilitar el cumplimiento de sus objetivos, advirtiendo que dicha persona jurídica no está integrada por personas sino por un patrimonio o conjunto de bienes. Con fundamento en lo expuesto, concluyó la Sala, respecto a los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, que estos resultan del giro ordinario de los negocios de una sociedad al 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 haga 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.

**ARRENDAMIENTO DE BIENES INMUEBLES – Elementos para que constituya una actividad comercial / FUNDACIONES – El arrendamiento de bienes inmuebles no siempre es una actividad comercial / INGRESOS POR VENTA DE ACTIVOS FIJOS – Están excluidos de la base gravable del impuesto de industria y comercio**

En cuanto al arrendamiento de bienes inmuebles, precisó que, de conformidad con el numeral 2º 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 los ingresos obtenidos por venta de activos fijos, observa la Sala que a partir del Decreto 1421 de 1993 y los decretos distritales compilatorios, la base gravable del mencionado tributo en el Distrito Capital está representada por los ingresos netos obtenidos por el ejercicio de actividades industriales, comerciales y de servicios, con exclusión de los ingresos por actividades no sujetas, exentas, y por algunos ingresos que, a manera de exclusiones, quiso conservar el legislador extraordinario, en relación con los previstos desde antes por la Ley 14 de 1983. Es así que mantuvo como ingresos excluidos los correspondientes a las devoluciones, rebajas y descuentos, las exportaciones y la venta de activos fijos. Tales ingresos no están gravados con el Impuesto de Industria y Comercio.

**FUENTE FORMAL:** CODIGO DE COMERCIO – ARTICULO 20 NUMERAL 2 / DECRETO 1421 DE 1993 / LEY 14 DE 1983

**FUNDACION – Puede realizar negocios para conservar o aumentar sus bienes / INGRESOS POR DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES – No están gravados con el impuesto de industria y comercio porque no se percibieron con ocasión a una actividad comercial / FUNDACION CARULLA – No es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio**

La ausencia de ánimo de lucro no impide a la Fundación la realización de negocios o actividades tendientes a conservar o aumentar sus bienes, ya que este es precisamente el medio o instrumento para desarrollar con eficacia las actividades encaminadas a cumplir su objeto social (colaborar económicamente con la educación de las clases menos favorecidas). Acorde con lo señalado por el a quo: “...la accionada (sic) recibió al momento de su fundación, en calidad de donativo, mil acciones de la Sociedad Carulla & Cia. S.A. y dentro de sus estatutos se consagra que su patrimonio está conformado, entre otros conceptos, por este tipo

de donativos, cuyos frutos constituyen los ingresos discutidos, sin que pueda afirmarse que aquélla esté desarrollando operaciones mercantiles, puesto que la fundación no posee tales acciones y participaciones para fines de especulación en el mercado, sino para que el producto de éstas se emplee en la realización de su objeto, pues para una entidad como la accionante es indispensable la obtención de ingresos que permitan contar con un presupuesto para otorgar las becas o pensiones educativas". Toda vez que la Fundación Carulla ejecutó dicha inversión como un simple medio para la conservación de un patrimonio existente (artículo 652 del Código Civil), destinado a cumplir actividades de interés social, esa no se puede predicar como actividad mercantil (artículo 20 del Código de Comercio) gravada con el Impuesto de Industria y Comercio. La Fundación Carulla es una entidad sin ánimo de lucro, toda vez que se trata de una persona jurídica cuyo objeto es el de colaborar económicamente con la educación de las clases menos favorecidas, lo que significa que, en principio, está prohibido gravarla con ICA de conformidad con el literal d) numeral 2º del artículo 39 de la Ley 14 de 1983.

**FUENTE FORMAL:** CODIGO CIVIL – ARTICULO 652 / CODIGO DE COMERCIO – ARTICULO 20 / LEY 14 DE 1983 – ARTICULO 39 NUMERAL 2

## **CONSEJO DE ESTADO**

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

#### **SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

Bogotá, D.C., siete (7) de octubre de dos mil diez (2010)

**Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00100-01(17552)**

**Actor: FUNDACION CARULLA**

**Demandado: SECRETARIA DE HACIENDA - DIRECCION DISTRITAL DE IMPUESTOS**

## **FALLO**

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia de 2 de octubre de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, estimatoria de las pretensiones de la demanda<sup>1</sup> de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos

---

<sup>1</sup> Dispuso la sentencia apelada: "PRIMERO. Declárese la nulidad de los siguientes actos administrativos emanados de la Secretaría de Hacienda Distrital:

- a) Liquidación de aforo No. 9921 DDI 371142 de 26 de diciembre de 2005 y de la Resolución de Reconsideración No. 2006-EE-337444 de 20 de diciembre de 2006.
- b) Resolución sanción por no declarar No. 15 DDI 608 de 17 de enero de 2006 y de la Resolución de Reconsideración No. D.D.I. 10713 de 16 de febrero de 2007.

En consecuencia y como restablecimiento del derecho, declárese que la FUNDACIÓN **CARULLA no tiene obligación de pagar el impuesto de Industria, Comercio, Avisos y tableros** por los bimestres 1º y 2º del año gravable 2001. Adicionalmente levántase la sanción por no declarar el impuesto de Industria, Comercio, Avisos y tableros impuesta a la accionada por los bimestres 3º, 4º, 5º y 6º del año gravable 2001, 1º al 6º de los años 2002, 2003, 2004, 1º y 2º del año 2005".

administrativos por medio de los cuales la Administración Distrital de Impuestos de Bogotá profirió Liquidación de Aforo por concepto de ICA correspondiente a los bimestres 1 y 2 del año gravable 2001 y sancionó a la demandante por no presentar las declaraciones de ICA por los bimestres 3, 4, 5 y 6 del año gravable 2001, bimestres 1 a 6 del 2002, 2003 y 2004 y por los bimestres 1 y 2 del 2005.

## **ANTECEDENTES**

La FUNDACIÓN CARULLA es una entidad de naturaleza privada de carácter civil, sin ánimo de lucro, que tiene por objeto social, según el certificado de existencia y representación legal expedido por la Cámara de Comercio, el de crear auxilios de educación para personas de limitada capacidad económica, cuyos recursos no les permitan costear para sí o para sus hijos cualquier grado de educación, sea esta primaria, secundaria, o profesional tecnológica, mediante el otorgamiento de becas o pensiones, totales o parciales, o de unas y otras conjuntamente, según que los interesados no puedan costear la totalidad o parte de los gastos de educación y de sostenimiento, o ninguno de ellos.

El 9 de noviembre de 2005, en desarrollo del programa de OMISOS PROVEEDORES GRANDES CONTRIBUYENTES ICA el Grupo Interno de Trabajo de Fiscalización de la Unidad de Determinación de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Secretaría de Hacienda Distrital, notificó a la Fundación Carulla el oficio No. 2005EE255365, mediante el cual la invitaba a presentar las declaraciones del impuesto de Industria y Comercio correspondientes a los 6 bimestres del año 2004.

El 27 de octubre de 2005 la Administración de Impuestos profirió el emplazamiento para declarar No. 2005EE260931, mediante el cual se requirió a la demandante para que presentara las declaraciones de ICA correspondientes a los bimestres 1, 2, 3, 4, 5 y 6 por los años 2001, 2002, 2003 y 2004 y por los bimestres 1 y 2 del año 2005.

El citado acto administrativo no fue notificado a la Fundación Carulla, aunque según el Grupo de Notificaciones de la Secretaría de Hacienda, se le entregó a una persona (sin identificación) el día 8 de noviembre de 2005.

El 25 de noviembre de 2005 la Fundación Carulla presentó respuesta al referido oficio persuasivo, explicando los motivos por los cuales no se considera sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, y adjuntó la información solicitada por la administración de impuestos.

El 26 de diciembre de 2005 el Grupo Interno de Trabajo de Liquidación profirió la Resolución 9921 DDI371142, por medio de la cual se hizo liquidación de aforo por el impuesto de Industria y Comercio correspondiente a los bimestres 1 y 2 del año gravable 2001.

El 22 de marzo de 2006 la demandante presentó el recurso de reconsideración en contra de la referida liquidación de aforo, el cual fue resuelto mediante Resolución DDI 83486 del 20 de diciembre de 2006, que confirmó la liquidación de aforo.

En forma paralela, el 17 de enero de 2006, el Grupo Interno de Trabajo de Liquidación profirió la Resolución 15DDI608, por medio de la cual se impuso sanción a la Fundación Carulla por no presentar las declaraciones del impuesto de

Industria y Comercio correspondientes a los bimestres 3, 4, 5 y 6 del año gravable 2001, bimestres 1 a 6 de 2002, 2003 y 2004 y bimestres 1 y 2 de 2005.

El 17 de marzo de 2006 la sociedad actora presentó recurso de reconsideración en contra de la referida resolución sanción, recurso que fue resuelto mediante la Resolución No. DDI10713 del 16 de febrero de 2007, que confirmó el acto recurrido.

## LA DEMANDA

La **FUNDACIÓN CARULLA** solicitó la nulidad de los siguientes actos administrativos:

- La Resolución No. 9921DDI371142 del 26 de diciembre de 2005, por medio de la cual se profirió Liquidación de Aforo por concepto del impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros correspondientes a los bimestres 1 y 2 del año gravable 2001.
- La Resolución No. DDI 083486 del 20 de diciembre de 2006, que confirmó en todas sus partes la Liquidación de Aforo.
- La Resolución No. 15DDI608 del 17 de enero de 2006, por medio de la cual se impuso sanción por no presentar las declaraciones del impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros correspondientes a los bimestres 3, 4, 5 y 6 del año gravable 2001, bimestres 1 al 6 del 2002, 2003 y 2004 y bimestres 1 y 2 del 2005.
- La Resolución No. DDI 10713 del 16 de febrero de 2007, que confirmó en todas sus partes la resolución sanción.

A título de restablecimiento del derecho solicitó:

*“ Que como consecuencia de la declaratoria anterior se restablezca en su derecho a la entidad FUNDACIÓN CARULLA, declarando que como entidad civil, sin ánimo de lucro, **por no ejercer actividades gravadas, no se encontraba obligada a declarar el impuesto de Industria y Comercio** por los bimestres liquidados y sancionados, y por lo tanto, se encuentra a paz y salvo con el Distrito Capital de Bogotá por concepto del ICA de los bimestres 1 al 6 de los años 2001, 2002, 2003, 2004, y de los bimestres 1 y 2 del 2005. Igualmente que se declare la improcedencia de las sanciones impuestas por los actos demandados, por concepto de ICA”.*

Invocó como normas violadas las siguientes:

*“Por el primer cargo: Violación directa del artículo 715 del Estatuto Tributario en concordancia con los artículos 565 y 566 de la misma codificación, por falta de aplicación; violación directa del artículo 638 del Estatuto Tributario, por falta de aplicación; y violación indirecta de los artículos 29 y 33 de la Constitución Política.*

*“Por el segundo cargo: los actos impugnados son nulos por violación de los artículos 32 y 35 de la ley 14 de 1983 y 32 y 34 del Decreto Distrital 352 de 2002, e indirectamente el artículo 20 del Código de Comercio, por aplicación indebida; y violación del artículo 39 literal c del Decreto Distrital 352 de 2002, por falta de aplicación.*

*“Por el tercer cargo: Los artículos 154 numeral 4 y 5 del Decreto Ley 1421 de 1993, por interpretación errónea, y el artículo 20 del Código de Comercio y la Ley 820 de 2003, por aplicación indebida.”*

Los cargos de la demanda se resumen así:

**Primer cargo: violación directa del artículo 715 del Estatuto Tributario en concordancia con los artículos 565 y 566 de la misma codificación, por falta de aplicación; violación directa del artículo 638 del Estatuto Tributario, por falta de aplicación; y violación indirecta de los artículos 29 y 33 de la Constitución Política.**

En el presente caso la Administración Tributaria incurrió en irregularidades en lo que tiene que ver con la debida notificación del emplazamiento para declarar, acto con el cual se inició el procedimiento establecido para la determinación de impuestos. Según la Administración, el emplazamiento dirigido a la Fundación Carulla, por concepto del Impuesto de Industria y Comercio de los bimestres 1 y 2 del año 2001, supuestamente fue notificado el 8 de noviembre de 2005; no obstante esta resolución no tiene ningún sello de recibido por parte de la Fundación, únicamente tiene manuscrita la descripción de las rejas de las instalaciones donde funciona la fundación, y el nombre de una persona que aparentemente recibió la correspondencia, sin identificación. El nombre escrito no corresponde a ningún funcionario de la entidad, como consta en la certificación expedida por la Gerencia de la Fundación Carulla, y tampoco de la sociedad Carulla Vivero S.A., de acuerdo con la certificación aportada como prueba en la vía gubernativa.

Justo un día después de enviar el emplazamiento para declarar No. 2005EE260931, no notificado, la administración expidió el Oficio Persuasivo No. 2005EE255365, respecto del cual sí se surtió la notificación correctamente, en el que aparecen los sellos oficiales de recibido de la oficina de correspondencia de la Fundación, lo que permite advertir la diferencia entre un documento entregado y recibido debidamente, y otro, que carece de constancia de recepción, según el trámite que adopta la Fundación para ese efecto. El emplazamiento para declarar, en cambio, siendo un acto administrativo de mayor trascendencia para el contribuyente, y requisito fundamental para iniciar el procedimiento de determinación tributaria, no fue notificado y, en consecuencia, no puede producir efectos jurídicos, ni validar la expedición de una liquidación de aforo, de conformidad con las normas procesales.

Señaló la demandante que los actos administrativos se encuentran viciados de nulidad, ante la ausencia del emplazamiento para declarar exigido por el artículo 715 del Estatuto Tributario, razón suficiente para anular los actos administrativos demandados.

**Desconocimiento del principio de presunción de inocencia. Pretermisión del pliego de cargos.**

La Administración presumió como ciertos los hechos materia de investigación, esto es, el ejercicio de actividades industriales, comerciales o de servicios dentro de la jurisdicción del Distrito Capital, sin iniciar una labor probatoria destinada a demostrar la realidad de los hechos. Por el contrario, simplemente expidió un oficio persuasivo, sin ser el acto oficial de determinación del impuesto, en el que solicitó a la entidad actora información certificada mediante contador público o

revisor fiscal sobre los ingresos, con lo cual calculó la sanción que ahora se demanda, presumiendo que los ingresos certificados fueron producto del ejercicio de alguna de las actividades gravadas con el impuesto de Industria y Comercio.

Por otra parte, la Administración Tributaria mediante oficio persuasivo número 2005EE255365 invitó a la Fundación Carulla a presentar las declaraciones del impuesto de Industria y Comercio correspondiente al año gravable 2004. Paralelamente le solicitó información certificada del total de los ingresos ordinarios y extraordinarios obtenidos durante los seis bimestres de los años gravables 2002, 2003 y 2004, so pena de incurrir en la sanción prevista en el artículo 69 del Decreto 807 de 1993.

Con fundamento en la información allegada por el contribuyente dentro de un proceso informal de persuasión, la Secretaría de Hacienda Distrital procedió a imponer la sanción por no declarar, sin el pliego de cargos que contempla como obligatorio el artículo 638 del Estatuto Tributario.

**Segundo Cargo: Los actos impugnados son nulos por violación de los artículos 32 y 35 de la Ley 14 de 1983 y 32 y 34 del Decreto Distrital 352 de 2002, e indirectamente el artículo 20 del Código de Comercio, por aplicación indebida; y violación del artículo 39 literal c) del Decreto Distrital 352 de 2002, por falta de aplicación. La Fundación Carulla no es sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio porque no desarrolla ninguno de los hechos generadores de este tributo.**

En los actos administrativos demandados se precisó que: “...se comprobó que la FUNDACIÓN CARULLA obtiene ingresos por conceptos de servicios, intereses, dividendos y participaciones, así como otros ingresos...”, lo que es cierto parcialmente, pero no obedecen a actividades gravadas, ya que de conformidad con las certificaciones del representante legal y el revisor fiscal de la fundación, aportadas junto con la respuesta al oficio persuasivo No. 2005EE255365, los ingresos que percibe la Fundación corresponden a dividendos, intereses y arrendamientos, ingresos considerados como rentas pasivas o de capital, que no están gravadas con el impuesto de Industria y Comercio. No aparece, en cambio, probado que la fundación obtenga ingresos por servicios u otro concepto sujeto al referido tributo.

Señaló la demandante que el hecho generador del impuesto es la actividad económica, y no los meros ingresos recibidos, de manera que para gravar los rendimientos de una entidad hace falta probar, primero, que ejerce actividades comerciales o de servicios remunerados, hecho que se presume en una sociedad mercantil, pero se descarta en una fundación sin ánimo de lucro.

**Los ingresos de la Fundación Carulla por dividendos y participaciones no están gravados con el impuesto de Industria y Comercio.**

La Fundación Carulla recibió de su fundador acciones de la sociedad Carulla S.A., pero el acto del inversionista de aportar capital a las sociedades como socio o accionista, aunque se califique de mercantil por el artículo 20 numeral 5 del Código de Comercio, no conlleva necesariamente la ejecución de actividades gravadas, pues si se interpreta correctamente la remisión que hace el artículo 35 de la Ley 14 de 1983 a las demás (actividades) definidas como tales (como comerciales) por el Código de Comercio, se concluye que la mercantilidad del acto de inversión en sociedades surge directamente del objeto social de las sociedades, que contemplen directamente o por conexidad cualquier acto de comercio, y del carácter especulativo de la inversión que implicaría la mercantilidad de las rentas

pasivas obtenidas de la inversión. No ocurre lo propio cuando el inversionista no es comerciante.

Luego, la remisión que hace la norma tributaria, que define el hecho gravado, a la ley de los comerciantes, se refiere a las actividades que ese código considere mercantiles, con todos los requisitos que en esa normatividad aplican a las actividades que se predicen mercantiles, y no puede extenderse a los simples actos no empresariales, que no son los hechos gravados por este tributo cuando se integran por remisión. Por ello, el marco teórico que la administración expone en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración contra la resolución sanción, se encuentra descontextualizado, porque si bien se plantea correctamente, no es dable asimilar el mismo tratamiento previsto para actividades gravables, que para actos aislados y ajenos al hecho generador del ICA.

Estimó la actora que los ingresos por concepto de dividendos obtenidos por la FUNDACIÓN CARULLA no son gravados con el Impuesto de Industria y Comercio porque en sí mismos no son el producto del desarrollo de una actividad gravable, presupuesto legal indispensable para el surgimiento de la obligación tributaria a cargo del sujeto pasivo.

**Los ingresos de la FUNDACION CARULLA por rendimientos financieros no están gravados con el impuesto de Industria y Comercio. Se viola el artículo 42 del Decreto 352 de 2002 por aplicación exclusiva a los no comerciantes.**

El artículo 42 del Decreto 352 de 2002, que se refiere a la base gravable en el Impuesto de Industria y Comercio, señala en su inciso segundo que hacen parte de esa base los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y, en general, todos los que no estén expresamente excluidos.

Los ingresos obtenidos por concepto de rendimientos financieros corresponden a una actividad comercial, cuando dentro del objeto social de una sociedad se contempla una actividad de inversión, con la consecuente sujeción de los ingresos al referido impuesto local.

Conforme a lo expuesto, el hecho generador del impuesto es la actividad mercantil, y no los solos ingresos recibidos, de manera que, para gravar los rendimientos de una entidad, hace falta probar, primero, que ejerce actividades mercantiles, hecho que se presume en una sociedad mercantil, pero se descarta en una fundación sin ánimo de lucro.

**Los ingresos de la FUNDACIÓN CARULLA por venta de activos fijos no están gravados con el impuesto de Industria y Comercio y, por lo tanto, no pueden ser tenidos en cuenta para liquidar sanción por no declarar.**

La certificación expedida por el representante legal y el revisor fiscal de la FUNDACIÓN CARULLA para el año gravable 2003, demuestra que en el cuarto bimestre de 2003 se obtuvieron ingresos por la suma de \$1.464.162.000, correspondientes a la venta de unos activos fijos de su propiedad, ingresos que de ninguna forma pueden ser gravados con el impuesto de Industria y Comercio, y mucho menos servir de base para la imposición de una sanción por no declarar este tributo.

La demandante estimó que no tiene cabida la afirmación de la Administración en la última resolución, acerca de la falta de existencia de una prueba que demostrara que los ingresos obtenidos fueron producto de la venta de activos fijos, cuando



dicha certificación se encuentra en el expediente desde el inicio de la vía gubernativa.

El artículo 42 del Decreto 352 de 2002 excluye expresamente la venta de activos fijos de la base gravable del ICA, razón suficiente y clara que fundamenta la actuación de la entidad frente a este valor. Por consiguiente, no le es dable a la Administración Tributaria pretender gravar unos ingresos excluidos de la base gravable del impuesto y, adicionalmente, pretender que el mismo valor sea incluido como base para liquidar una sanción improcedente.

**Tercer Cargo: Los actos demandados son nulos por violación de los artículos 154 numeral 4 y 5 del D.L. 1421 de 1993, el artículo 20 del Código de Comercio, y la Ley 820 de 2003. Los ingresos de la Fundación Carulla, por arrendamiento de bienes inmuebles, no están gravados con el Impuesto de Industria y Comercio.**

Los ingresos de la Fundación Carulla, por concepto de arrendamiento de bienes inmuebles propios, no están gravados con el impuesto de Industria y Comercio, teniendo en cuenta que estos recursos no son producto del ejercicio de una actividad gravada, sino que, por el contrario, se trata de un clásico ejemplo de rentas pasivas.

Tratándose de arrendamientos, sólo en el caso del administrador inmobiliario se tributa por la operación de arrendar inmuebles ajenos a cambio de una comisión, mas no ocurre así con el propietario de los inmuebles, que percibe la renta neta, puesto que no existe norma tributaria que lo vincule por recibir los frutos civiles de sus inmuebles.

## **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La demandada solicitó que se desestimaran las pretensiones de la demanda y se mantuviera la legalidad del acto acusado, por las siguientes razones (fls. 209 a 221 Cdo. Ppal.):

### **1. Notificación del emplazamiento para declarar.**

En desarrollo del programa “Omisos Grandes Contribuyentes”, el Grupo Interno de Trabajo de Fiscalización de la Unidad de Determinación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Secretaría Distrital de Hacienda, profirió a la FUNDACIÓN CARULLA el Emplazamiento para Declarar No. 2005EE260931 de octubre 27 de 2005, en razón a que el contribuyente no había cumplido con el deber formal de presentar las declaraciones privadas del Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y tableros.

Para la notificación del emplazamiento para declarar se observó lo previsto en los artículos 565, 566 y 570 del Estatuto Tributario Nacional, aplicables por remisión del artículo 6º del Decreto 807 de 1993.

En el caso concreto, la notificación se hizo por correo, mediante entrega de una copia del emplazamiento en las instalaciones donde funciona la demandante, a la persona que se encontraba en ese momento en las instalaciones de la Fundación Carulla, de conformidad con el procedimiento establecido en el artículo 566 citado, para las notificaciones que se hacen por correo, esto es, entregando una copia del

acto correspondiente en la dirección informada por el contribuyente a la Administración.

## **2. La Fundación Carulla es sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio.**

En desarrollo de la investigación adelantada al contribuyente Fundación Carulla, la administración distrital pudo comprobar que obtiene ingresos por concepto de servicios, intereses, rendimientos financieros, dividendos y participaciones, y arrendamiento y venta de inmuebles, tal como consta en los valores de ingresos registrados en los Libros Auxiliares, Mayor y Balances, y como se refleja en las hojas de trabajo; sin embargo, no presentó las correspondientes declaraciones tributarias.

Ahora bien, alega la demandante la ausencia de ánimo de lucro, para afirmar que no es sujeto pasivo del impuesto, a lo cual advierte la administración que tal circunstancia no impide la realización de actividades contempladas en las normas tributarias como gravadas con el Impuesto de Industria y Comercio, pues éste impuesto, a diferencia del de renta y complementarios, no grava la utilidad percibida por el contribuyente al final del ejercicio del año gravable, sino la realización de actividades industriales, comerciales o de servicios, independientemente de que al final del período contable haya o no utilidades, y se repartan o se reinviertan en la misma sociedad.

Por consiguiente, el hecho de que la Fundación Carulla no tenga ánimo de lucro, no la excluye de adquirir la calidad de sujeto pasivo del impuesto, cuando ejerza actividades comerciales o de servicios gravadas, pues el requisito de “sin ánimo de lucro”, que la ley tributaria ha establecido para las asociaciones gremiales y de profesionales, cuya naturaleza jurídica las hace acreedoras a los beneficios fiscales, no puede extenderse a cualquier otro tipo de entidad que no tenga ánimo de lucro, como lo pretende la demandante.

### **Ingresos por dividendos y participaciones**

Dentro de las certificaciones de ingresos firmadas por el representante legal y por el contador público de la demandante, se afirma que en las vigencias señaladas la Fundación Carulla recibió ingresos por concepto de “intereses préstamos, rendimientos financieros y dividendos por acciones”, actividades que no están excluidas del Impuesto de Industria y Comercio, toda vez que, realizadas las actividades que originan los ingresos por dividendos y participaciones, ellas están gravadas, y esos ingresos forman parte de la base gravable del tributo.

### **Ingresos por arrendamiento de bienes inmuebles.**

Manifiesta la demandante que los ingresos por arrendamiento de inmueble no forman parte de la base gravable, por no tratarse de una actividad gravada sino de un clásico ejemplo de rentas pasivas, y que solamente constituye actividad comercial cuando es ejercida por un comerciante.

Al respecto, el artículo 154, numeral 4 del Decreto Ley 1421 de 1993 define la actividad de servicios como todas las tareas, labores o trabajos ejecutados por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien los contrata, que genere una contraprestación en dinero o en especie y que se concrete en la obligación de hacer, sin importar que en ella predomine el factor material o intelectual.

De conformidad con el artículo 1973 del Código Civil, el arrendamiento es un contrato en que las dos partes se obligan recíprocamente, la una a conceder el goce de una cosa, o a ejecutar una obra o a prestar un servicio, y la otra a pagar por este goce, obra o servicio, un precio determinado.

Significa lo expuesto que el arrendamiento se configura como una actividad de servicio, sin que la ley distinga si la sociedad es de carácter comercial o civil, pues para efectos del Impuesto de Industria y Comercio esta circunstancia no es relevante; por lo tanto, y al estar demostrado que el contribuyente obtuvo ingresos por el arrendamiento de más de cinco inmuebles de su propiedad, de conformidad con la normatividad tributaria los ingresos percibidos por dicho concepto forman parte de la base gravable del impuesto.

### **Ingresos por rendimientos financieros**

La Ley 14 de 1983 y demás disposiciones que regulan el Impuesto de Industria y Comercio en el Distrito Capital, incluyen dentro de la base gravable los ingresos obtenidos por todas las actividades comerciales, sin hacer excepciones; por consiguiente, realizadas las actividades que originan ingresos por rendimientos financieros, forzoso es concluir que tales actividades están gravadas con el impuesto y, por consiguiente, tales ingresos forman parte de la base gravable, por cuanto lo que se grava es la actividad mercantil, esto es, la ejercida de manera habitual por quien tiene la calidad de comerciante, bien sea que la ejerza de forma permanente o no.

En este orden de ideas, la Fundación Carulla realiza actividades mercantiles y ejecuta actos de comercio, razón por la cual su actividad resulta gravada con ICA.

### **Ingresos por venta de activos fijos no pueden ser tenidos en cuenta para liquidar la sanción por no declarar**

Se consideran activos fijos los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente, mientras que los activos móviles son los bienes muebles o inmuebles y los incorporales que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios, tal como lo establece el artículo 60 del Estatuto Tributario.

Teniendo en cuenta las anteriores definiciones, lo que se debe verificar es si los dividendos y participaciones obtenidos por el contribuyente encuadran dentro de la característica que tiene el activo fijo, concluyéndose que dentro del giro ordinario de los negocios de la Fundación Carulla se encuentra la actividad de inversionista, la que realiza en forma habitual, actividad que a pesar de no estar descrita en el certificado de existencia y representación legal, es ejercida por la sociedad demandante, tal como se desprende de las certificaciones del revisor fiscal, concluyéndose, en consecuencia, que los dividendos y participaciones obtenidos, son producto de la actividad desarrollada por la fundación y, como tal, se deben clasificar como ingresos operacionales y, por consiguiente, forman parte de la base gravable del impuesto.

## **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca mediante sentencia del 11 de abril de 2007 declaró la nulidad de los actos administrativos demandados. A título de restablecimiento del derecho declaró que la demandante no está obligada a pagar

ICA por los bimestres 1 y 2 de 2001. Adicionalmente levantó la sanción por no declarar ICA por los bimestres 3, 4, 5 y 6 de 2001; 1º a 6º de los años 2002, 2003 y 2004; y 1º y 2º del año 2005. Los fundamentos de la decisión se resumen así:

Respecto a la alegada indebida notificación del emplazamiento para declarar sostuvo que la Dirección Distrital de Impuestos profirió el Emplazamiento para Declarar No. 2005EE260931 del 27 de octubre de 2005, dentro del cual se emplazó a la Fundación Carulla para que dentro del término de un mes contado a partir de la notificación del acto, presentara las declaraciones del impuesto de ICA por los bimestres 1º, 2º, 3º, 4º, 5º y 6º por los años 2001, 2002, 2003, 2004, y los bimestres 1º y 2º del año 2005, acto administrativo notificado por correo el 8 de noviembre de 2005 a la dirección KR 68D 21 – 35 de Bogotá, mediante guía de correo No. 622800000480, recibida por el señor José Garzón (fl. 101 c.a.).

El a quo señaló que la Administración sí cumplió con su deber de expedir el emplazamiento para declarar, que fue enviado por correo a la dirección informada por la contribuyente previamente a la expedición de la resolución sanción.

Si bien se discute que el correo fue recibido por un tercero no vinculado a la entidad, este resulta ser un aspecto ajeno a la responsabilidad de la Administración.

Respecto a la alegada omisión de expedir el pliego de cargos previo a la expedición de la resolución sanción, señaló que en el caso concreto la Administración sí concedió a la interesada la oportunidad de ejercer su derecho de defensa frente a la intención del ente fiscalizador de imponerle sanción por no declarar, lo cual se hizo mediante el emplazamiento que cumplió con la intención de la norma (artículo 638 del Estatuto Tributario), que no es otra que permitir al interesado manifestar las razones de su actuar y poder acceder a una reducción en la sanción a imponer. Así las cosas, aún cuando en el sub lite no existió un pliego de cargos, sí se profirió un emplazamiento que cumplió con el propósito del primero.

En cuanto al argumento de la demandante, según el cual la Fundación Carulla no es sujeto pasivo del impuesto de Industria y Comercio, razón por la cual la Administración no podía proferir liquidación de aforo ni resolución sanción por no declarar, señaló que conforme al artículo 31 literal d) del Decreto Distrital 423 de 1996 las actividades de beneficencia no están sujetas al impuesto de Industria y Comercio. En consecuencia, mientras la Fundación se dedique a las actividades que desarrollen su objeto, se encuentra amparada por la excepción, por lo que se puede interpretar que aquéllas no están sujetas al ICA.

La Fundación debe ser tenida como una entidad sin ánimo de lucro, ya que se trata de una persona jurídica cuya finalidad es colaborar económicamente con la educación de las clases menos favorecidas, lo que significa que, en principio, está prohibido gravarla con el ICA, de conformidad con el artículo 39 numeral 2º, literal d) del Decreto Distrital 423 de 1996, por las actividades de beneficencia que desarrolla.

### **Dividendos y participaciones.**

La demandante recibió, al momento de su fundación, en calidad de donativo, mil acciones de la Sociedad Carulla & Cia S.A. La fundación no posee tales acciones y participaciones para fines de especulación en el mercado, sino para que el producto de éstas se emplee en la realización de su objeto, razón por la cual tales

recursos no pueden ser gravados con ICA.

### **Rendimientos financieros.**

El Tribunal precisó que este concepto obedece a intereses recibidos por la fundación, como se puede apreciar a folios 105 a 107 del cuaderno de antecedentes. Si bien no se especifica qué tipo de operaciones generan dichos intereses, ello no es óbice para reconocer que todas las rentas generadas por los bienes o inversiones propiedad de la fundación se emplean en la realización de su objeto, tal y como lo dispone al art. 18 del estatuto de la fundación (fl. 28 c.a.), circunstancia, que por demás, no es desvirtuada por la Administración, lo cual descarta la posibilidad de gravar tales rendimientos.

### **Arrendamiento de inmuebles**

En el certificado de existencia y representación de la fundación, dentro del objeto se consagra que aquélla puede suscribir contratos lícitos que permitan la realización del mismo, que es precisamente lo que ocurre en el caso de autos cuando la fundación arrienda inmuebles de su propiedad, con el fin de obtener ingresos que le permitan crear auxilios educativos, razón por la que aquéllos no están sujetos al ICA.

### **Venta de activos**

Dentro del cuaderno de antecedentes reposan copias de las escrituras públicas del año 2003, de compraventa de inmuebles ubicados en las ciudades de Bogotá y Barranquilla, en las cuales el vendedor es la Fundación Carulla y el comprador es la Sociedad Carulla Vivero S.A. Si bien esta clase de operaciones están gravadas con el tributo para otro tipo de contribuyentes, en el caso concreto no son ejercidas en forma habitual y exclusiva por la fundación, pues no se trata de operaciones que puedan ser tenidas como mercantiles, atendiendo a que se desarrollan de manera ocasional, con el único fin de obtener recursos que permitan el desarrollo de su objeto, y no con el fin de lucrarse, pues como se puede apreciar en la fecha de los documentos públicos, la venta sólo se generó en el año 2003, y no en los demás años discutidos por la Administración (2001, 2002 y 2004).

## **EL RECURSO DE APELACION**

La **demandada** fundamentó el recurso de apelación así:

Conforme al artículo 32 del Decreto 352 de 2002, el hecho generador del Impuesto de Industria y Comercio lo constituye la realización de manera directa o indirecta, permanente u ocasional, con establecimiento de comercio o sin él, de actividades industriales, comerciales o de servicios; luego la disposición no exige que las actividades se ejerzan en forma habitual y exclusiva.

Para determinar la calidad de sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio de la Fundación, en el proceso de determinación se encontró que la mencionada entidad obtiene sus ingresos por concepto de servicios, intereses, préstamos, rendimientos financieros, dividendos y participaciones, arrendamiento y venta de inmuebles, luego el carácter de fundación sin ánimo de lucro que la enmarca dentro del ámbito civil, no la limita para que al ejercer actividades que la ley comercial considera como tales, adquiera la calidad de sujeto pasivo del referido impuesto.

Alegó la apelante que la Fundación demandante obtuvo ingresos por concepto de dividendos y participaciones, por arrendamiento de bienes inmuebles, por rendimientos financieros y por la venta de activos fijos, y si bien es una entidad sin ánimo de lucro, desarrolla actividades que las normas tributarias han definido como comerciales y de servicios, las cuales se encuentran gravadas con el Impuesto de Industria y Comercio, y por consiguiente, se enmarca dentro del artículo 11 de la Ley 50 de 1984, según el cual, *“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”*.

### **ALEGATOS DE CONCLUSION**

La **demandante** reiteró los argumentos expuestos en la demanda.

La **demandada** solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia y, en su lugar, negar las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones:

En el caso concreto la Administración Tributaria determinó que la Fundación tenía la calidad de sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio, por cuanto obtiene ingresos por concepto de servicios, intereses, préstamos, rendimientos financieros, dividendos y participaciones, arrendamiento y venta de inmuebles; luego el carácter de fundación sin ánimo de lucro, que la enmarca dentro del ámbito civil, no la limita para que al ejercer actividades que la ley comercial considera como tales, adquiera la calidad de sujeto pasivo del referido impuesto.

El **Ministerio Público** no intervino en esta etapa procesal.

### **CONSIDERACIONES**

En los términos del recurso de apelación y los de la sentencia que se revisa, la Sala precisará si se ajustó a derecho la actuación administrativa mediante la cual la Administración Distrital profirió liquidación de aforo por concepto del Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros, correspondientes a los bimestres 1 y 2 del año gravable 2001; se impuso sanción por no presentar las declaraciones correspondientes a los bimestres 3, 4, 5 y 6 del año gravable 2001, bimestres 1 a 6 del 2002 al 2004; y bimestres 1 y 2 del año 2005, y se confirmaron la liquidación de aforo y la resolución sanción.

Según la apelante, en el caso concreto la Fundación demandante obtuvo ingresos por concepto de **dividendos y participaciones, por arrendamiento de bienes inmuebles, por rendimientos financieros y por la venta de activos fijos**, y si bien **es una entidad sin ánimo de lucro**, desarrolla actividades que las normas tributarias han definido como comerciales y de servicios, las cuales se encuentran gravadas con el Impuesto de Industria y Comercio y, por consiguiente, se enmarca dentro del artículo 11 de la Ley 50 de 1984, según el cual, *“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”*.

La Sala observa que el legislador precisó cuales actividades no deben gravarse con el impuesto de industria y comercio, que son, únicamente, las mencionadas expresa y taxativamente en la Ley 14 de 1983, artículo 39<sup>2</sup>, en concordancia con el artículo 39 literal c) del Decreto 352 de 2002<sup>3</sup>.

---

<sup>2</sup> **Artículo 39º.** No obstante lo dispuesto en el artículo anterior continuarán vigentes: ...2) Las prohibiciones que consagra la Ley 26 1904; además, subsisten para los departamentos y Municipios las siguientes prohibiciones: (...) d). La de gravar con

Las entidades sin ánimo de lucro<sup>4</sup> son verdaderas personas jurídicas, que pueden estar constituidas bajo las modalidades de corporación, fundación o asociación, capaces de ejercer derechos y contraer obligaciones, y susceptibles de ser representadas tanto judicial como extrajudicialmente; pero, a diferencia de las sociedades comerciales, *“no persiguen la repartición de las ganancias entre los asociados sino que las reinvierten en pro de la actividad o fin perseguido”*.

El elemento fundamental de las asociaciones sin ánimo de lucro es su misma finalidad, razón por la cual es necesario, para determinar el ánimo de lucro, tener en cuenta:

1. La obtención de ganancias no está relacionada con la distribución de éstas, las ganancias tienen fines propios.
2. No existe distribución de utilidades entre sus miembros
3. Los aportes de los miembros nunca se reembolsan, al retiro del miembro, ni a la liquidación de la sociedad, evento en el cual el excedente, si lo hubiere, se traslada a otra entidad con finalidades similares.

De manera que el elemento determinante es el objeto o finalidad desarrollada, que no obedezca a una aspiración lucrativa. En consecuencia, los posibles excedentes o utilidades obtenidos no pueden ser distribuidos entre esos miembros, sino que, por el contrario, deben destinarse al objetivo que aglutina a los asociados.

La Fundación Carulla es una entidad sin ánimo de lucro, toda vez que se trata de una persona jurídica cuyo objeto es el de colaborar económicamente con la educación de las clases menos favorecidas, lo que significa que, en principio, está prohibido gravarla con ICA de conformidad con el literal d) numeral 2º del artículo 39 de la Ley 14 de 1983.

El objeto social de la Fundación es el siguiente (fol 36 exp):

*“El objeto de la Fundación será crear auxilios de educación para personas de limitada capacidad económica, cuyos recursos no les permitan costear para sí o para sus hijos, cualquier grado de educación sea esta primaria, secundaria o profesional tecnológica, mediante el otorgamiento de becas o pensiones, totales o parciales o de unas y otras conjuntamente según que los interesados no puedan costear la totalidad o parte de los gastos de educación, de sostenimiento o de ninguno de ellos. **En desarrollo de este objeto la fundación podrá adquirir y enajenar a cualquier título toda clase de bienes muebles e inmuebles, gravarlos a cualquier título y cambiarles su forma, celebrar el contrato comercial de cambio en todas sus manifestaciones, invertir en sociedades a corto y largo plazo. Desarrollar actividades que generen ingresos para la***

---

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

<sup>3</sup> Artículo 39 Decreto 352 de 2002 lit. c) “No están sujetas a los impuestos de industria y comercio y de avisos, las siguientes actividades: c) La educación pública, **las actividades de beneficencia**, (...) las actividades desarrolladas por sindicatos, por las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro...”

<sup>4</sup> La Fundación Carulla es una entidad sin ánimo de lucro con personería jurídica colombiana, según Resolución No. 3951 del 30 de diciembre de 1961, otorgada por la Alcaldía mayor de Bogotá, e inscrita como tal en la Cámara de Comercio de Bogotá.

***fundación y en general toda clase de actos, operaciones o contratos lícitos que tiendan directamente a la realización de su objeto social. La Fundación no tendrá fines de lucro”.***

Las fundaciones tienen su razón de ser en la consecución de una finalidad social de interés general, impuesta por voluntad externa de quien destina para tal efecto un patrimonio determinado durante su existencia.

De otra parte, se entiende que hay ánimo de lucro cuando una entidad recibe rentas que generen utilidades distribuibles entre los socios, o ganancias que se reparten entre éstos cuando la misma se disuelva.

Contrario sensu, a las personas jurídicas que no tienen como finalidad primordial que esa utilidad o ganancia sea repartida entre sus miembros, se les califica como "sin ánimo de lucro," lo que implica que si obtuvieron utilidades, éstas se invertirán en el desarrollo de su finalidad; es decir, en la promoción y desenvolvimiento de su actividad.

En el caso concreto se observa que la demandada así se refirió a los ingresos discutidos: (folio 78 exp)

*“En desarrollo de la investigación se comprobó que la Fundación Carulla obtiene ingresos por concepto de servicios, intereses, préstamos, rendimientos financieros, dividendos y participaciones, arrendamiento y venta de inmuebles, tal como consta en las hojas de trabajo obrantes a folio 95 y 96 y en la respuesta entregada por el contribuyente que obra a folio 85 y 35 a 48, y no obstante lo anterior no ha presentado las correspondientes declaraciones tributarias”.*

Según la apelante, los ingresos obtenidos por la Fundación, tales como dividendos y participaciones, arrendamiento de bienes inmuebles, rendimientos financieros y venta de activos fijos, correspondieron a actividades propias para desarrollar la finalidad de la Fundación, lo que significa que se percibieron dentro del giro ordinario de sus actividades, razón por la cual, **conforme al artículo 20 del Código de Comercio, respecto de dichas actividades la Fundación es comerciante.**

Señaló también la apelante que la Fundación Carulla, respecto de las actividades que se encuentran gravadas con el Impuesto de Industria y Comercio, adquiere la calidad de sujeto pasivo, **pues a pesar de ser una entidad sin ánimo de lucro, desarrolla actividades comerciales** y de servicios, las cuales se encuentran gravadas con dicho impuesto.

Observa la Sala que, contrario a lo estimado por la apelante, no puede asimilarse el tratamiento tributario de una fundación sin ánimo de lucro, la cual se rige por el derecho civil, a una sociedad que ejerce con ánimo de lucro, regida por las normas comerciales.

La ausencia de ánimo de lucro no impide a la fundación la realización de negocios o actividades encaminadas a conservar o aumentar sus bienes, ya que este es precisamente el medio o instrumento para desarrollar con eficacia las actividades encaminadas a cumplir su objeto social (colaborar económicamente con la educación de las clases menos favorecidas).



El Consejo de Estado en sentencia del 7 de febrero de 2008, exp. 15785, M.P. María Inés Ortiz Barbosa, precisó que una fundación (persona jurídica de derecho privado regulada por los artículos 650<sup>5</sup> y 652<sup>6</sup> del C.C), para el desarrollo de su objeto puede realizar los actos y operaciones necesarios para cumplir o facilitar el cumplimiento de sus objetivos, advirtiendo que dicha persona jurídica no está integrada por personas sino por un patrimonio o conjunto de bienes.

Con fundamento en lo expuesto, concluyó la Sala, respecto a los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, que estos resultan del giro ordinario de los negocios de una sociedad al 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 haga 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.

En cuanto al arrendamiento de bienes inmuebles, precisó que, de conformidad con el numeral 2º 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.

La Sala señaló en la referida sentencia:

*“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.***

---

<sup>5</sup> Artículo 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.

<sup>6</sup> Artículo 652. Las fundaciones perecen por la destrucción de los bienes destinados a su manutención.

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 2º 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 subexamine la parte demandada haya demostrado que la Fundación adora (sic) haya arrendado los bienes (construcciones y edificaciones) para subarrendarlos, lo cual impide configurar tal actividad como comercial.””*

En cuanto a los ingresos obtenidos por venta de activos fijos, observa la Sala que a partir del Decreto 1421 de 1993 y los decretos distritales compilatorios<sup>7</sup>, la base gravable del mencionado tributo en el Distrito Capital está representada por los ingresos netos obtenidos por el ejercicio de actividades industriales, comerciales y de servicios, con exclusión de los ingresos por actividades no sujetas, exentas, y por algunos ingresos que, a manera de exclusiones, quiso conservar el legislador extraordinario, en relación con los previstos desde antes por la Ley 14 de 1983<sup>8</sup>. Es así que mantuvo como ingresos excluidos los correspondientes a las devoluciones, rebajas y descuentos, las exportaciones y la venta de activos fijos<sup>9</sup>. Tales ingresos no están gravados con el Impuesto de Industria y Comercio.

Finalmente, respecto a los ingresos por dividendos y participaciones obtenidos por la Fundación Carulla, los cuales según la demandada están gravados con ICA, en cuanto la demandante recibió acciones de su fundador (sociedad Carulla S.A.), de cuyos rendimientos se nutre la fundación para otorgar becas y ayudas educativas, observa la Sala lo siguiente:

Como quedó anotado, la ausencia de ánimo de lucro no impide a la Fundación la realización de negocios o actividades tendientes a conservar o aumentar sus bienes, ya que este es precisamente el medio o instrumento para desarrollar con eficacia las actividades encaminadas a cumplir su objeto social (colaborar económicamente con la educación de las clases menos favorecidas).

Acorde con lo señalado por el *a quo*: “...la accionada (sic) recibió al momento de su fundación, en calidad de donativo, mil acciones de la Sociedad Carulla & Cia. S.A. (fol 28 c. de a.), y dentro de sus estatutos se consagra que su patrimonio está conformado, entre otros conceptos, por este tipo de donativos, cuyos frutos constituyen los ingresos discutidos (fl. 105 a 107 c.a.), sin que pueda afirmarse que aquella esté desarrollando operaciones mercantiles, puesto que **la fundación no posee tales acciones y participaciones para fines de especulación en el**

---

<sup>7</sup> Decreto 352 de 2002 [42]

<sup>8</sup> Así lo consideró el Consejo de Estado en sentencia de 22 de septiembre de 2004, Exp. 13726, C.P. doctora María Inés Ortiz Barbosa.

<sup>9</sup> Decreto 352 del 2002 **Artículo 42. Base gravable.** El impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período. Para determinarlos, se restará de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los correspondientes a actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, las exportaciones y la venta de activos fijos.

*mercado, sino para que el producto de éstas se emplee en la realización de su objeto, pues para una entidad como la accionante es indispensable la obtención de ingresos que permitan contar con un presupuesto para otorgar las becas o pensiones educativas”.*

Toda vez que la Fundación Carulla ejecutó dicha inversión como un simple medio para la conservación de un patrimonio existente (artículo 652 del Código Civil), destinado a cumplir actividades de interés social, esa no se puede predicar como actividad mercantil (artículo 20 del Código de Comercio) gravada con el Impuesto de Industria y Comercio.

En consecuencia, el recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia no está llamado a prosperar, y deberá confirmarse la decisión del Tribunal que declaró la nulidad de los actos acusados.

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

## **F A L L A**

1. **CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

2. **RECONÓCESE** a la abogada RAQUEL RANGEL RODRÍGUEZ, como apoderada de la parte demandada.

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

Se deja constancia que la anterior providencia se estudio y aprobó en la sesión de la fecha.

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidente

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**