LEGIS móvil
www.legismovil.com

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Bogotá, D.C., catorce (14) de mayo de dos mil quince (2015)

Radicación: **76001233100020090042 9-01**
No. Interno: **19357**
Demandante: **FUNDACIÓN VALLE DEL LILI**
Demandado: **MUNICIPIO DE SANTIAGO DE CALI**
Impuesto de industria y comercio – Año 2005

F A L L O

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el apoderado judicial del Municipio de Santiago de Cali contra la sentencia del 26 de octubre de 2011, proferida por la Sala de Descongestión del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que resolvió:

> *"1-. **DECLÁRASE** la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 4131.11.12.6-3604316 del 18 de diciembre de 2008, proferida por la Subdirección Administrativa de impuestos, Rentas y Catastro Municipal de Santiago de Cali, por medio de la cual se modificó la declaración y liquidación privada presentada por la actora FUNDACIÓN VALLE DE LILY (sic) para el año gravable 2005 del impuesto de Industria y Comercio.*
>
> *2-. **DECLÁRASE** que la FUNDACIÓN VALLE DE LILY (sic) no es sujeto pasivo del impuesto de industria y Comercio y su complementario de Avisos y Tableros respecto de los ingresos percibidos por servicios de salud, y en consecuencia, **DECLÁRASE** en firme la declaración y liquidación privada presentada por la sociedad actora correspondiente al Impuesto de Industria y Comercio año gravable 2005."*

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

– El 22 de diciembre de 2006, la Fundación Valle del Lili presentó la declaración del impuesto de industria y comercio, por el año gravable 2005, en la que liquidó un impuesto a cargo por el valor de $11.702.000[1].

– El 9 de abril de 2008, el Departamento Administrativo de Hacienda Municipal de Santiago de Cali expidió el requerimiento especial No. 4131.1.12.6-117, en el que sugirió que el impuesto a cargo debía fijarse en $271.967.000[2].

– El 7 de julio de 2008, la contribuyente, mediante apoderado judicial, respondió el requerimiento especial[3].

– El 18 de diciembre de 2008, la Subdirección Administrativa de Impuestos y Rentas Municipales de Santiago de Cali expidió la Liquidación Oficial de Revisión No. 4131.1.12.6-3604316, en la que estableció un impuesto a cargo de la contribuyente por el valor de $271.967.000 y una sanción por inexactitud de $364.371.000[4], para un saldo a pagar de $638.971.000[5].

– La Fundación Valle del Lili no presentó recurso de reconsideración, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 128 del Decreto 0523 de 1999.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA

[1] Folio 8.

[2] Folio 8.
[3] Folio 9.
[4] Folios 14 a 16 y anversos.
[5] El demandante había liquidado sanción por extemporaneidad de $2.340.000, que en la Liquidación Oficial de Revisión se tasó en $2.633.000.

La Fundación Valle del Lili, mediante apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

> *"A) Que se revoque o se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 4131.11.12.6-3604316 del 18 de diciembre de 2.008 emanada del DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE HACIENDA MUNICIPAL – Subdirección Administrativa de Impuestos y Rentas Municipales y mediante la cual se modificó la declaración y liquidación privada del Impuesto de Industria y Comercio al contribuyente FUNDACIÓN VALLE DEL LILI por el año gravable 2.005 determinándola en $260.265.000 más y se le impuso sanción por inexactitud en un valor de $364.371.000.*
> *B) Que como consecuencia de la anterior declaración, se señale que la FUNDACIÓN VALLE DEL LILI no es sujeto pasivo del impuesto de Industria y Comercio y su complementario de Avisos y Tableros respecto de los ingresos percibidos por servicios de salud y complementarios y que por tanto no son aplicables a la Fundación las sanciones impuestas por la Subdirección Administrativa de Impuestos, Rentas y Catastro Municipal de Santiago de Cali."*

2.1.1. Normas violadas

La sociedad demandante invocó como disposiciones violadas las siguientes:

- Artículos 32 y 39 [numeral 2, literal d)] de la Ley 14 de 1983.
- Artículo 11 de la Ley 50 de 1984, compilado en el Decreto Ley 1333 de 1986.
- Artículo 21 del Acuerdo 35 de 1985.
- Artículo 75 inciso último del Decreto 523 de 1999.
- Resolución No. A-147 del 21 de octubre de 1996 de la Alcaldía de Cali.

2.1.2. Concepto de la Violación

En síntesis, los cargos de violación propuestos por la demandante se resumen así:

a. **El municipio de Santiago de Cali, por acto ejecutoriado, declaró que la Fundación Valle del Lili no es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio y sus complementarios de avisos y tableros.**

La parte actora adujo que, mediante la Resolución No. A-147 del 4 de octubre de 1996, la Alcaldía de Santiago de Cali dispuso que la Fundación Valle del Lili no es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio y de su complementario de avisos y tableros.

Que, como fundamento de la mencionada resolución, el Alcalde expresó: "*Por lo expuesto, luego de revisar los estatutos de la entidad recurrente se encuentra que ella es una entidad de derecho público prestataria del servicio de salud, todo lo cual conduce a considerar que ha de prosperar el recurso interpuesto por no ser la Fundación Valle de Lili sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros según como ya se vio.*"

Dijo que mediante esa misma resolución se revocó "*en todas sus partes la Resolución No. 520 del 17 de mayo de 1995, mediante la cual se matriculó de oficio, se fijaron varios impuestos y se impone sanción a la 'Fundación Valle de Lili' con Placa No. 112545-25.*"

Indicó que la jurisprudencia de la Corte Constitucional desde 1994 (T-347 de 1994, T-355 de 1995, T-134 de 1996, T-315 de 1996, T-827 de 1999 y T-1131 de 2001) ha sostenido que la Administración no puede, en forma unilateral, revocar actos administrativos de carácter particular y concreto que reconozcan derechos en favor de los administrados, sin el consentimiento por escrito de éstos. Que esta conclusión deriva de la aplicación de los artículos

73 y 74 del Decreto 01 de 1984. Para sustentar el argumento, citó apartes de las Sentencias T-355 de 1995 y T-315 de 1996.

Sostuvo que, en ese orden de ideas, con la expedición de la liquidación que se demanda, la administración revocó un acto administrativo creador de derechos sin agotar las formalidades legales, lo que vulnera el debido proceso de la fundación demandante y los principios de seguridad jurídica y de legalidad.

b. La figura jurídica del derecho tributario de la prohibición o también denominada no sujeción.

Alegó que las prohibiciones son exclusiones que hace el legislador de actividades y/o sujetos, respecto de un determinado impuesto. Es decir, que las actividades o sujetos cobijados por ellas (las prohibiciones) no son materia imponible o sujetos pasivos del tributo respectivo.

Al respecto sostuvo que (i) La ley 14 de 1983, en el artículo 32, establece quiénes son los sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio; (ii) Los municipios tienen prohibido gravar con el impuesto de industria y comercio a las entidades de beneficencia (literal d) numeral 2, art. 39 de la Ley 14 de 1983); (iii) La excepción establecida en el artículo 11 de la Ley 50 de 1984 sólo opera cuando las entidades de beneficencia establecidas en el literal d, numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 realicen actividades industriales o comerciales y (iv) Las entidades como la Fundación Valle de Lili no están obligadas al cumplimiento de las obligaciones sustanciales ni formales relacionadas con el impuesto de industria y comercio.

c. La prohibición de gravar con el impuesto de industria y comercio se extiende a todos los ingresos percibidos con ocasión de la prestación del servicio de salud y no sólo a los del POS

La demandante sostuvo que el literal d) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 no discrimina el tipo de ingresos que pueden ser o no ser gravados con el impuesto de industria y comercio, pues expresamente dispone que no podrán ser gravados los ingresos percibidos con ocasión de la prestación del servicio de salud.

Alegó que el municipio de Cali, erróneamente, discrimina los ingresos percibidos por la Fundación Valle del Lili en desarrollo de la prestación del servicio de salud y grava con el impuesto de industria y comercio todos los ingresos diferentes al POS. Que esa interpretación excede el contenido del literal d) del numeral 2 del artículo 39 mencionado.

d. Falsa motivación

La parte demandante indicó que la Administración de Impuestos de Cali, en los actos administrativos acusados, hizo referencia a otros actos administrativos que nada tienen que ver con la Fundación o que, a la fecha de la demanda, no habían sido notificados. Que la situación se advierte cuando la Administración de Impuestos de Cali sostuvo que la Fundación Valle del Lili solicitó que, con fundamento en la sentencia del 30 de noviembre de 2006, se reconsiderara la liquidación oficial No. 1370 de 2007. Que esa resolución es desconocida por la Fundación y que, por ende, se configuró la falsa motivación del acto administrativo.

Dijo que frente a la determinación del municipio, de gravar con ICA los servicios de tarifa del 6.6 por mil, se incurrió en una errada interpretación de la sentencia del 30 de noviembre de 2006[6], al considerar que: "*De lo anterior se concluye que el Consejo de Estado lo que eliminó en forma expresa fueron las expresiones 'hospitales, clínicas y similares' e 'IPS' del artículo primero del Acuerdo 057 de 1997, pero en ningún momento se estableció que la actividad de servicio de salud no está gravada con el Impuesto de Industria y Comercio en el municipio de Santiago de Cali, lo único que se retiró del ordenamiento jurídico fueron las expresiones ya anotadas, más no el artículo en su integridad, de todo lo cual se infiere que los servicios de salud son gravados a la fecha con una tarifa del 6.6 por mil…*"

Insistió en que también es errada la interpretación efectuada por el Tribunal, en el sentido de que los ingresos percibidos por la fundación, distintos de las actividades relacionadas con la función pública del Estado en el sector salud, (actividades POS y POS-S) y que son reguladas por el Estado en materia de tarifas, deben ser identificados contablemente para ser gravados en el impuesto de industria y comercio.

Que, sobre el particular, el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 estableció la prohibición de gravar con el impuesto de industria y comercio a los hospitales adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Salud. Que la excepción establecida en el artículo 11 de la Ley 50 de 1984 es aplicable a las actividades comerciales o industriales prestadas por los hospitales y clínicas, pero que la Fundación Valle de Lili no presta servicios diferentes a los de salud y no ejecuta actividades industriales o comerciales, razón por la que no puede ser gravada con ICA.

---

[6] Consejo de Estado. Sección Cuarta. M.P. Ligia López Díaz. Expediente No. 2002-02141-01.

Que, en todo caso, la consecuencia de la nulidad de los actos demandados, por vicios de forma o de fondo, debe ser el restablecimiento del derecho, consistente en la declaratoria de que, para todos los efectos, la Fundación Valle de Lili no es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio sobre los ingresos percibidos por los servicios de salud prestados ni por los suplementarios, complementarios y afines.

e. De la sanción por inexactitud

La demandante sostuvo que para que se pueda imponer la sanción por inexactitud, los datos contenidos en la declaración tributaria deben ser falsos, equivocados o inexistentes. Que si ninguna de esas condiciones se configuró en este caso, la sanción carece de sustento.

Dijo que en este asunto se presentó una diferencia de criterios y que las cifras reportadas por la Fundación Valle de Lili se derivan de la contabilidad y en ella se soportan. Que, por lo tanto, no se ha cometido ninguna falta a la verdad con la presentación de la declaración.

Que, en consecuencia, se vulneraron el inciso 5 del artículo 647 del E.T. y el último inciso del artículo 75 del Decreto 523 de 1999, por aplicación indebida.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El municipio de Santiago de Cali se opuso a las pretensiones de la demanda. Hizo un recuento de la normativa que rige el impuesto de industria y comercio y de la autonomía tributaria territorial, para concluir que la actividad desarrollada por la Fundación Valle de Lili no está detallada con claridad, pues el artículo 4 del Acuerdo 035 de 1985, en concordancia con el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, no la menciona de manera textual.

Dijo que el artículo 4 en mención es enunciativo y no taxativo y que en el primer inciso puede contener actividades análogas a las que se enuncian. Que, en todo caso, la Fundación Valle de Lili está dedicada a satisfacer necesidades de la comunidad, que para el caso concreto, se realiza en el área de servicios de salud, pero que también desarrolla otras actividades. Que así lo entendió el municipio de Santiago de Cali y que, por eso, gravó los ingresos con el impuesto de industria y comercio.

Alegó que los actos administrativos demandados fueron expedidos con observancia de las normas vigentes y de los principios de igualdad, justicia, legalidad, equidad y al debido proceso. Que la entidad dio a conocer a la Fundación todas las actuaciones adelantadas en el proceso, pues fueron debidamente notificadas y dicha fundación tuvo la oportunidad de recurrirlas.

Dijo que si bien la actividad desarrollada por la Fundación Valle de Lili es de prestación de servicios de salud, la Ley 14 de 1983 establece la excepción para algunas entidades prestadoras de dicho servicio pero de carácter público. Que, en consecuencia, las entidades que no son de carácter público y que no están inmersas en ninguna de las condiciones del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 deben dar cumplimiento a los deberes sustanciales y formales que les imponen las normas tributarias.

Dijo que las UPC[7] sólo son aportadas por EPS y ARS, pues, para las IPS la base gravable se determina sobre los ingresos provenientes de la prestación del servicio obligatorio de salud POS. Que así lo dijo la Corte Constitucional en la sentencia C-576 de 2003, cuando sostuvo que es constitucional el gravamen a los movimientos financieros de los recursos que perciben las IPS por concepto del POS y en la que confirmó que la aplicación del artículo 48 de la C.P., en la prohibición de gravar recursos del POS, no es plena, pues la totalidad de los ingresos que perciben las EPS no son del sistema, sino que se tienen como tales sólo los gastos médicos.

Sostuvo que cuando se trata de sujetos pasivos cuyos ingresos están gravados, que hayan obtenido ingresos por concepto de la prestación del servicio de salud en el POS, deberán tributar por la parte que constituye gasto administrativo, y por el resto de ingresos deberá tributar con sujeción a las reglas generales sobre la base gravable en materia de ICA.

Que, por lo anterior, era de relevancia para la Administración, que la contribuyente probara que el valor de las deducciones realizadas correspondían a dineros de la Seguridad Social, para verificar cuáles efectivamente pertenecían a servicios del POS y cuáles constituían gastos administrativos, situación que la parte actora no tiene clara, pues en los antecedentes contables tampoco están discriminados.

Hizo un recuento de las características básicas del Sistema General de Seguridad Social en salud, para concluir que:

[7] Unidad de pago por capitación.

Los mandatos de la Ley 100 de 1993, interpretados conforme con el artículo 48 de la C.P., se traducen en que no se pueden destinar ni utilizar los recursos de las EPS, correspondientes al valor de las UPC destinadas por el Gobierno Nacional para el cubrimiento del POS, en fines diferentes.

El monto que por orden constitucional y legal corresponde a título de dineros destinados exclusivamente a la realización del sistema general de seguridad social en salud para las EPS es producto del número de afiliados multiplicados por la UPC.

La UPC la fija anualmente el Consejo Nacional de Seguridad Social en Salud, institución encargada de fijar las políticas en materia de salud y cuya frecuencia es anual. Esto es, que la UPC representa un valor constante para la determinación del ingreso que por concepto de seguridad social en salud (parafiscales) le corresponde a cada EPS.

Si el espíritu del artículo 39 [literal d) del numeral 2)] de la Ley 14 de 1983, interpretado conforme con el artículo 48 de la C.P., fue el de no gravar con el ICA los dineros de las instituciones de seguridad social pertenecientes al sistema, por qué la Administración de Santiago de Cali no puede gravar con el referido impuesto los ingresos percibidos por las instituciones a título diferente, si se deben discriminar de los ingresos los que corresponden al producto de la UPC por cantidad de afiliados y para efectos de enviar el excedente de las cotizaciones al Fosyga.

Que, de otro lado, la Ley 633 de 2000, en el artículo 93, adicionó como exentas algunas actividades diferentes de las establecidas en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983.

Que, en consecuencia, se debía tributar tomando como base gravable los ingresos que por unidad de pago por capitación no estuviesen destinados estrictamente a la prestación del servicio de salud.
Dijo que el artículo 93 la Ley 633 de 2000 estuvo vigente hasta la expedición de la sentencia C-245 de 2002, que lo declaró inexequible y, por ende, desapareció, la exención establecida en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983.

Dijo que, al desaparecer la exención, era pertinente volver a lo dispuesto en el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, que listó las actividades que tributan por el impuesto de industria y comercio, entre las que se encuentran las desarrolladas por las EPS y las ARS que funcionen en el municipio de Santiago de Cali, lo que se debió tener en cuenta a partir de la expedición de la sentencia C-245 de 2002.

Que, por consiguiente, los ingresos para pagos de gastos administrativos y distribución de utilidades y excedentes provenientes del POS no son de destinación específica del sistema de salud y susceptibles de ser gravados con ICA.

Que, adicionalmente, la Fundación Valle de Lili en ningún momento probó a la Administración que los dineros percibidos corresponden a la prestación de servicios de salud del POS, régimen contributivo y subsidiado y que no es de recibo que la contribuyente omitiera la identificación de la naturaleza de los ingresos que recibe, que se abstuviera de llevar cuentas separadas y, en consecuencia, descuente de la base gravable de la liquidación del ICA ingresos, con la pretensión de que se tengan como destinados a la prestación de servicios de salud.

Que no le asiste razón a la parte demandante, pues, como se advirtió, no se configuró ninguna causal de nulidad que desvirtúe la legalidad con la que fueron expedidos los actos administrativos acusados.

En relación con la sanción por inexactitud, alegó que la Administración aplicó el Decreto 0523 de 1999, y sancionó a la Fundación Valle de Lili por (i) omisión de ingresos, impuestos generados por las operaciones gravadas, bienes o actuaciones susceptibles de gravamen y (ii) por la utilización de datos o factores en declaraciones o informes falsos, equivocados, incompletos o desfigurados.
Que, en consecuencia, debían negarse las pretensiones de la demanda.

2.3. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca anuló la Liquidación Oficial de Revisión No. 4131.11.12.6-3604316 del 18 de diciembre de 2008, mediante la que la Subdirección de Impuestos, Rentas y Catastro Municipal de Cali modificó la declaración y liquidación privada del Impuesto de Industria y Comercio de la Fundación Valle de Lili, por el año gravable 2005.

En concreto, el Tribunal sostuvo que si se comparan el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 con el artículo 5 del Acuerdo 35 del 16 de septiembre de 1985, se puede advertir que la Fundación Valle de Lili desarrolla actividades que no están sujetas al impuesto de industria y comercio.

Que de acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado, las instituciones que presten los servicios de salud, independientemente del carácter público o

privado, pertenecen al Sistema General de Seguridad Social en Salud y que, igualmente, los ingresos que perciben por sus servicios están exentos del pago del impuesto de industria y comercio.

Que una vez vista la certificación expedida por la Secretaría Jurídica de la Gobernación del Valle del Cauca, se pudo advertir que la Fundación Valle de Lili tiene la calidad de institución prestadora de salud, condición que no fue cuestionada por la Administración, y que, por el contrario, la ha aceptado desde que se profirió el emplazamiento para corregir. Que si la administración pretende incluir la prestación de salud en la base gravable del impuesto, debía acreditar en forma clara, en las liquidaciones oficiales de revisión, cuáles fueron los ingresos percibidos por el ejercicio de las actividades de salud, que se traducen en actividades comerciales o industriales, para poderlos incluir en la base gravable del impuesto de industria y comercio.

Indicó que según la liquidación oficial demandada, las modificaciones planteadas por la Subdirección Administrativa de Impuestos no se sustentan en la no inclusión de ingresos gravados, por el carácter industrial o comercial, sino que se limitan a determinar ciertas tarifas en el renglón 24 – impuesto anual de industria y comercio- por concepto de ingresos POS, utilidad en venta, propiedad planta, recuperaciones, arrendamientos, de los cuales no se encuentra mayor motivación o explicación sobre su procedencia.

Que, por ejemplo, al considerar la administración que los ingresos por arrendamientos de la Fundación Valle de Lili debían gravarse con el impuesto de industria y comercio, debió especificar la clase de bienes para que el contribuyente comprendiera las razones de dicha modificación. Que, sobre el

particular, se pronunció el Consejo de Estado en la sentencia del 26 de enero de 2009, dictada en el expediente No. 16821[8].

Dijo que la Fundación Valle del Lili puede ejecutar actividades, operaciones o actos que sean necesarios para el cumplimiento del objeto social y que tengan relación directa con él. Así se infiere del giro ordinario de los negocios de una sociedad. Que, en este caso, la Fundación Valle del Lili necesita producir rendimientos de su capital, en pro de facilitar y cumplir con su objetivo y que esos ingresos no debían gravarse.

Que, por lo anterior, debía declararse la nulidad de la liquidación oficial demandada.

2.4. RECURSO DE APELACIÓN

La apoderada judicial del municipio de Santiago de Cali apeló la sentencia del Tribunal. Insistió en que los actos ejecutados por la administración de impuestos se ajustaron a las normas legales reglamentarias legítimas, vigentes y eficaces, aplicables al caso concreto.

Reiteró que la demandante demostró ser una persona jurídica de derecho privado, que presta servicios de salud, y que, por esta razón, las actividades prestadas por la Fundación, aun cuando pertenezcan al Sistema Nacional de Salud, como el caso de la demandante, no están beneficiadas de la exención del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983.

[8] Consejo de Estado. Sección Cuarta. Expediente No. 25000-23-27-000-2007-00019-01. C.P. Ligia López Díaz.

Repitió la totalidad de los argumentos expuestos en la contestación de la demanda para concluir que la Fundación Valle de Lili no puede omitir la identificación de la naturaleza de los ingresos que recibe, abstenerse de llevar cuentas separadas y, en consecuencia, descontar ingresos de la base gravable de la liquidación del impuesto de industria y comercio, con fundamento en que dichos ingresos corresponden a la prestación del servicio de salud, en el marco del Sistema General de Seguridad Social en Salud.

Por lo anterior, pidió que se revocara la decisión de primera instancia y que, en su lugar, se declarara la legalidad de la liquidación oficial objeto de demanda.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El apoderado judicial de la **Fundación Valle del Lili** pidió que se confirmara la decisión de primera instancia, por las siguientes razones:

1. La Fundación Valle del Lili es una institución prestadora de servicios de salud que, como tal, recibe ingresos por actividades vinculadas con los servicios de salud que presta y que, al amparo de las normas vigentes del impuesto de industria y comercio, se consideran no sujetas.

2. La no sujeción al impuesto de industria y comercio la determina la prestación del servicio de salud y la consecuente pertenencia al sistema de salud y no la naturaleza del ingreso. Que, así, si una persona jurídica se dedica a actividades no sujetas al impuesto, los ingresos obtenidos por esa actividad u otras que se requieran para

llevarla a cabo no pueden ser tenidas como actividades independientes y, por lo tanto, sujetas al impuesto de industria y comercio.

3. Los ingresos obtenidos por la actividad de salud (sin distinguir ente POS y NO POS), incluidos los rendimientos, aprovechamientos, arrendamientos, entre otros, no forman parte de la base gravable.

Insistió en que ni el requerimiento especial ni la liquidación oficial de revisión fueron lo suficientemente motivados, pues ninguno contiene la explicación a las modificaciones de la declaración privada y que si bien esbozan argumentos de tipo jurídico, no ilustran al declarante sobre las razones para modificarla, lo que impide el ejercicio del derecho de defensa.

El **Municipio de Santiago de Cali** presentó los mismos argumentos expuestos en el escrito de contestación y en el recurso de apelación y agregó que la Fundación Valle de Lili no presentó recurso de reconsideración contra la liquidación oficial objeto de demanda, y, en consecuencia, no agotó la vía gubernativa como lo exigen los artículos 62 y 63 del Decreto 01 de 1984.

El Ministerio Público conceptuó. Luego de un recuento de los hechos, de las normas que regulan el impuesto de industria y comercio y de la jurisprudencia dictada por esta Corporación sobre la materia, el agente del Ministerio Público pidió que se confirmara la decisión de la primera instancia.

Adujo que de conformidad con los artículos 4 y 5 de la Ley 10 de 1990, es evidente que la demandante pertenece al Sistema Nacional de Salud y está cobijada por la exoneración de que trata el artículo 39 de la Ley 14 de 1983,

toda vez que las actividades que desarrolla se relacionan directamente con la prestación de los servicios de salud.

Que la actora puede ejercer y desarrollar actividades diferentes, pero que, en este caso, las cuestionadas por la administración de impuestos de Cali, se efectuaron en ejercicio de la actividad principal.

Adujo que si la administración consideraba que la Fundación Valle de Lili había omitido declarar y pagar por alguna actividad gravada con ICA debió demostrar cuáles eran esos ingresos y no incluirlos de manera general en los obtenidos por la prestación del Sistema Nacional de Salud.

Citó la sentencia del 24 de julio de 2008, dictada por esta Sección en el expediente No. 16636[9] para concluir que si la administración consideraba que la fundación demandante desarrollaba actividades gravadas con ICA debió especificarlas, indicar cuáles eran para luego proceder a la imposición del gravamen.

Que, en consecuencia, no prosperaban los cargos del recurso de apelación.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por el municipio de Santiago de Cali, la Sala decidirá si se ajustó a derecho la Liquidación Oficial de Revisión No. 4131.1.12.6-3604316 del 18 de diciembre de 2008, que modificó la declaración privada del impuesto de industria y comercio

[9] Radicado No. 25000-23-27-000-2005-01352-01.

presentada por la Fundación Valle de Lili por el año gravable 2005, no sin antes referirse a la siguiente:

3.1. Consideración previa

En los alegatos de conclusión, la Administración de Impuestos de Cali sostuvo que se configuró el indebido agotamiento de la vía gubernativa, requisito previo para acudir a la jurisdicción de lo contencioso administrativo, en tanto no presentó el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión No. 4131.1.12.6-3604316. Vale la pena decir que este argumento no fue presentado con la contestación de la demanda.

Sin embargo, para la Sala no es próspera la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa, en tanto de conformidad con el parágrafo del artículo 128 del Decreto 0523 de 1999, *"cuando se hubiera atendido en debida forma el requerimiento especial y no obstante se practique liquidación oficial, el contribuyente podrá prescindir del recurso de reconsideración y acudir directamente ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial".*

En este caso, está comprobado que la Fundación Valle del Lili respondió en debida forma el requerimiento especial, circunstancia que le permitía acudir *per saltum* ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

3.2. Problema Jurídico

Concretamente, se resolverá el siguiente problema jurídico:

¿Están gravados con el impuesto de industria y comercio los ingresos que percibió la IPS Fundación Valle del Lili, por conceptos diferente a los ingresos POS y POS-S?

Para resolver el problema jurídico, la Sala parte de reiterar la jurisprudencia de la Sección, para luego sí, entrar a analizar el caso concreto.

3.1.1. Ingresos que forman parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio a cargo de las instituciones prestadoras de salud IPS. Reiteración jurisprudencial

La posición mayoritaria de la Sala[10], en sentencia que ahora se reitera[11], precisó que las empresas prestadoras de salud y las instituciones prestadoras de salud no son sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, por la prestación de los servicios de salud, por las razones que se sintetizan a continuación:

Que el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 prohíbe gravar con el impuesto de industria y comercio los servicios que prestan los hospitales adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Salud.

Que el Decreto 356 de 1975 “por el cual se establece el régimen de adscripción y vinculación de las entidades que prestan servicio de salud”, disponía en su artículo 9º que las entidades de derecho privado que presten

[10] El ponente en este proceso salvó el voto en esa sentencia. Las razones de ese disentimiento pueden consultarse en el texto del salvamento.
[11] CONSEJO DE ESTADO SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN CUARTA Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA Bogotá, D. C., veinticuatro (24) de mayo de dos mil doce (2012). Radicación número: 25000-23-27-000-2008-00115-01(17914) Actor: CLÍNICA DE LA MUJER S.A. Demandado: SECRETARÍA DE HACIENDA - DIRECCIÓN DISTRITAL DE IMPUESTOS

servicios de salud a la comunidad, por el solo hecho de prestar estos servicios, se entienden vinculadas al Sistema Nacional de Salud".

Que conforme con los artículos 4, 5 y 7 de la Ley 10 de 1990 "por la cual se reorganiza el Sistema Nacional de Salud y se dictan otras disposiciones", 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.

Que, por consiguiente, la intención del Legislador del año 1983 fue la de 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.

Ahora bien, con la entrada en vigencia de la Ley 100 de 1993 se reorganizó nuevamente el sector salud, bajo el nombre de "Sistema de Seguridad Social en Salud", pero que esa reforma legislativa en nada afectó la no sujeción subjetiva del artículo 39 numeral 2º literal d) de la Ley 14 de 1983, si se tiene en cuenta el criterio teleológico de la norma.

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

Que, 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”.

Que tampoco sería procedente entender que existe una distinción entre “hospital” a que se refiere la norma de la no sujeción, y “clínica”, pues esta Corporación ha indicado que “tales expresiones en su sentido natural y obvio vienen a ser sinónimas, toda vez que no tienen una referencia técnica ni ha sido definida especialmente por el legislador, y en cambio, los diccionarios de lenguaje usual y de expresión especializada se refieren indistintamente a ellos como “establecimientos destinados al tratamiento de enfermos.”

Que, no obstante lo anterior, el artículo 11 de la Ley 50 de 1984 dispuso que las entidades a que se refiere el artículo 39, numeral 2º, literal d) de la Ley 14 de 1983 son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio cuando realicen actividades industriales o comerciales.

Que, por lo tanto, los recursos provenientes de actividades industriales y comerciales, que no sean propias de las entidades hospitalarias, no quedan cobijados por la no sujeción del artículo 39 numeral 2 literal d) de la Ley 14 de 1983.

Que, las actividades de servicios que prestan los hospitales en su calidad de tales son las únicas a las que se les puede aplicar la no sujeción creada por el Legislador. Que ese beneficio fue concedido por la ley a las entidades o instituciones constituidas para la prestación de servicios de salud por el solo hecho de tener esa condición sin que el Legislador hubiera hecho alguna precisión en cuanto al origen de los recursos que manejan.

Que los servicios de salud que sean remunerados con ingresos diferentes a los Planes Obligatorios de Salud (POS y POS S), tales como los ingresos provenientes de los planes complementarios y adicionales de salud tampoco forman parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, pues el beneficio tributario se orienta a no gravar el ingreso que proviene directamente como retribución del servicio de salud que prestan los hospitales y clínicas.

Que los servicios POS son una parte del servicio público de salud, que corresponde a la atención básica que el Estado puede garantizar, pero que existen otros servicios que complementan al POS y que también hacen parte del servicio público de salud y, por tanto, los ingresos que reciben las clínicas y hospitales, por la prestación de esa clase de servicios no están sujetos al impuesto de industria y comercio, pues mantienen la naturaleza de servicios y no podrían clasificarse como actividades industriales o comerciales, para poder ser gravados.

3.1.2. El caso concreto

a. Hechos relevantes para decidir

Para resolver se parte de los siguientes hechos probados, no discutidos:

1. La Fundación Valle de Lili es una Institución Prestadora de Salud, domiciliada en la ciudad de Santiago de Cali, de acuerdo con el Certificado expedido por la Secretaría Jurídica de la Gobernación del Valle del Cauca.[12]
2. El 22 de diciembre de 2006, la Fundación Valle de Lili presentó la declaración del impuesto de industria y comercio, por el año gravable

[12] Folio 2.

2005, en la que liquidó un impuesto a cargo por valor de $11.702.000[13] más una sanción por extemporaneidad por $2.340.000.

3. El 9 de abril de 2008, el Departamento Administrativo de Hacienda Municipal de Santiago de Cali expidió el requerimiento especial No. 4131.1.12.6-117, en el que sugirió que el impuesto a cargo debía fijarse en $271.967.000[14]. En el requerimiento, la administración de impuestos sostuvo que:

> "*(…) las entidades integrantes del Sistema General de la Seguridad Social en Salud son contribuyentes del impuesto de industria y comercio, en razón a que desarrollan actividades de servicio que se constituyen en hechos generadores del impuesto, pero podrán descontarse de la base gravable los ingresos que por concepto de prestación de servicios del Plan Obligatorio de Salud reciban del estado, es decir los valores correspondientes a Unidades de Pago por Capitación, debiendo declarar ICA sobre los demás ingresos, ya que ellos no forman parte del sistema General.*"[15]

Seguidamente, propuso la siguiente modificación a la declaración privada:

RENG	CONCEPTO	VR. DECLARADO	VR. PROPUESTO
21	Total ingresos ordinarios y extraordinarios del año	119.535.536.000	118.594.889.000
22	Menos: Devoluciones	29.725.000	29.725.000
23	Menos: Total ingresos fuera del Municipio	0	0
24	Menos: otras deducciones, act. No sujetas	17.986.133.000	78.220.873.000
25	Ingresos Netos Gravables	1.519.678.000	40.294.292.000
26	Impuesto anual de industria y comercio	11.702.000	271.967.000
27	Más impuesto anual de Avisos y Tableros	0	0
28	Más valor anual sucursales financieras	0	0
29	Total impuesto anual	11.702.000	271.967.000
30	Menos impuesto exonerado	0	0
31	Menos: retenciones	0	0
32	Menos: saldo a favor del periodo	0	0

[13] Folio 8.

[14] Folio 8.

[15] Folio 7.

	anterior		
33	Más sanción de Extemporaneidad	2.340.000	2.633.000
34	Más: Otras sanciones	0	364.371.000
35	Saldo a favor del año	0	0
36	Total saldo a cargo del año	14.042.000	638.971.000

4. El 7 de julio de 2008, la contribuyente, mediante apoderado judicial, respondió el requerimiento especial[16], en los siguientes términos:

"*1. Frente a la determinación del Municipio de gravar con ICA los ingresos percibidos por la Fundación distintos a los valores correspondientes a unidades de pago por capitación cuando en realidad esos ingresos no están gravados:*
a) El literal d) numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 consagra la prohibición para los municipios de gravar con ICA a los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud:
(…)
b) Adicionalmente el artículo 11 de la Ley 50 de 1984, señala que cuando estas entidades realicen actividades industriales o comerciales serán sujetos del ICA en lo relativo a tales actividades.
Sobre este aspecto en particular cabe decir que la norma es muy clara cuando señala que sólo se podrán gravar con ICA a estas entidades cuando realicen actividades industriales o comerciales, es decir, que sobre todas las actividades de servicios subsiste la prohibición.
(…)
e) Frente a los ingresos que no están excluidos de la base gravable conforme al artículo 21 del acuerdo 35 de 1985:
Conforme se ha venido manifestando, la Fundación Valle del Lili recibe ingreso por actividades vinculadas con los servicios de salud que presta, y al amparo de las normas que se han reseñado, la actora NO ES SUJETO DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO.
No le asiste razón a la Administración cuando pretende gravar a la Fundación Valle del Lili con ICA sobre los ingresos por concepto de rendimientos financieros, dividendos, y participaciones, servicios, aprovechamientos y Bonificaciones porque a su juicio los mismos no fueron expresamente excluidos de la base gravable conforme al Artículo 21 del Acuerdo 35 de 1985.
Se precisa que la no sujeción al impuesto de ICA la determina la prestación del servicio de salud y su consecuente pertenencia al Sistema de Salud y no la naturaleza de los ingresos. En ese orden de ideas si la persona natural o jurídica se dedica a la realización de una actividad no sujeta al impuesto, (como lo son las IPS, INSTITUCIONES PRESTADORAS DE SALUD) los ingresos obtenidos por esta actividad (incluyendo los rendimientos,

[16] Folio 9.

aprovechamientos, arrendamientos, etc) no forman parte de la base gravable.
(…)
2. Con relación a la sanción por inexactitud propuesta
Para que la sanción por inexactitud pueda ser aplicada es menester que los datos consagrados en las declaraciones tributarios sean falsos, equivocados o inexistentes. Si ninguna de esas condiciones se da, la sanción carece de sustento jurídico.
En el caso concreto no se configura la sanción porque lo que existe entre el contribuyente y el municipio de Cali es una diferencia de criterio.
Adicionalmente las cifras reportadas por la Fundación Valle del Lili se derivan de su contabilidad y en ella se soportan; por lo tanto ninguna falta a la verdad se ha cometido, ni son equivocadas o inexistentes."

5. El 18 de diciembre de 2008, la Subdirección Administrativa de Impuestos y Rentas Municipales de Santiago de Cali expidió la Liquidación Oficial de Revisión No. 4131.1.12.6-3604316, en la que confirmó los valores propuestos en el requerimiento especial[17].

6. La Fundación Valle de Lili no presentó recurso de reconsideración, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 128 del Decreto 0523 de 1999.

b. Solución del caso:

Como puede apreciarse, la demandante sostuvo que no era sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio en el municipio de Cali, por ingresos distintos a los provenientes de la prestación del servicio de salud, por el simple hecho de ser una entidad prestadora de salud. Que, por esa condición, le era aplicable la no sujeción prevista en el literal d) del numeral 2) del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 y en el artículo 5 del Acuerdo 35 de 1985.

[17] Folios 14 a 16 y anversos.

El Tribunal le dio la razón a la demandante. Consideró que la Fundación Valle de Lili era una entidad perteneciente al *sector salud*, que prestaba servicios relacionados con la salud. Que de acuerdo con los artículos 39, numeral 2, literal d) de la Ley 14 de 1983, y 5 del Acuerdo Municipal de Cali 35 de 1985, los ingresos que recibió en el año 2005 no estaban gravados con el impuesto de industria y comercio. Consideró que el Municipio debió probar qué tipo de ingresos provenían de actividades comerciales a efectos de gravarlas con el impuesto.

El municipio de Cali apeló la sentencia del Tribunal. Alegó que la no sujeción prevista en las normas citadas como violadas se aplica, únicamente, para los ingresos percibidos por ingresos POS y POS-S, pero que no era aplicable a los demás ingresos percibidos por la Fundación. Que, en consecuencia, la demandante debía declarar y pagar el impuesto por los ingresos diferentes de los percibidos por la prestación de servicio de salud que recibió.

La posición mayoritaria de la Sala, tal como se precisó, considera que la no sujeción al impuesto de industria y comercio, prevista en la Ley 14 de 1983 y en el Acuerdo 35 de 1985, no se circunscribe a la naturaleza de los ingresos percibidos por la entidad, sino a la condición de ser entidad, pública o privada, prestadora del servicio de salud, perteneciente al sistema de seguridad social en salud. Pero que los ingresos percibidos por actividades comerciales o de servicios distintos a los servicios de salud, sí están gravados con el impuesto de industria y comercio.

En ese contexto, la Sala valora la prueba recaudada y advierte lo siguiente:

El municipio de Cali encontró en los registros contables de la Fundación Valle del Lili que los ingresos declarados por actividades no sujetas al impuesto de industria y comercio correspondían a $78.220.833.000, y no a $117.986.133.000. En consecuencia, determinó el renglón 24 [Menos: Otras deducciones, actividades No Sujetas], como se explica a continuación:

Ingresos POS	$77.488.194.379
Utilidad Vta Propied. Plant	$ 65.014.531
Recuperaciones	$ 71.778.846
Arrendamientos	$ 595.884.786
Total deducciones por actividades No sujetas	$**78.220.873.000**

De lo expuesto, se advierte que el municipio de Santiago de Cali adicionó ingresos en cuantía de $39.765.260.000, por no corresponder a servicios de salud POS, pero no precisó a qué conceptos correspondían.

De su parte, la demandante, a lo largo del proceso, tampoco aportó ninguna prueba que diera cuenta de que los valores desconocidos por la Administración de Impuestos de Cali estuvieran directamente relacionados con la actividad de prestación del servicio de salud. Se limitó a decir que sólo se podían gravar los ingresos percibidos con ocasión del desarrollo de actividades industriales y comerciales, sin aportar los registros contables o cualquier prueba que controvirtiera el dicho de la Administración. Ni siquiera aportó la declaración del impuesto de industria y comercio por el año gravable 2005.

Al argumento de que desarrollaba actividades no sujetas, la Fundación Valle del Lili agregó, además, que era al municipio de Santiago de Cali al que le correspondía desvirtuar los valores consignados en la declaración.

Sobre el particular, es del caso traer a colación el pronunciamiento efectuado por la Corte Constitucional en la sentencia T-575 de 2014[18], en la que se analizó el tema de la carga de la prueba en casos análogos como el analizado. En este punto, la sentencia sostuvo:

> *"Para la Sala no resulta apropiado concluir que el silencio de la Secretaría de Hacienda frente a la exactitud de los valores contenidos en el cuestionado documento, permitiera edificar, en torno a este, una presunción de conducencia, pertinencia y utilidad probatoria, puesto que tales características dependen de las particularidades que rodean el caso y de lo que se busca acreditar. En tal sentido, mal haría el juez contencioso en eludir el examen valorativo de la prueba so pretexto de no haber sido objeto de reparos en algún momento del proceso. Sobre el particular, la Corte ha precisado que* 'valorar una prueba no necesariamente implica admitir su contenido. La valoración de la prueba es, precisamente, el procedimiento previo que permite establecer si el contenido de lo que se prueba puede ser admitido como elemento de convicción y sustento de la consecuencia jurídica'.
>
> *Por otro lado, este planteamiento que expone el accionante, debe ser asimilado desde el principio de la* carga de la prueba, *según el cual, de conformidad con el artículo 177 del Código de Procedimiento Civil –norma aplicable al momento en que fue proferida la sentencia atacada-* 'incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen. // Los hechos notorios y las afirmaciones o negaciones indefinidas no requieren prueba'. *En ese orden de ideas, el interés de probar el monto de los valores indebidamente gravados recaía sobre la entidad peticionaria. Sería desatinado atribuir a la demandada la obligación de desacreditar las cifras presentadas por su contradictor, menos aun en el trámite judicial; máxime, cuando los actos administrativos con los que resolvió la respectiva solicitud de devolución gozan, incuestionablemente, de una presunción de legalidad."*

En consecuencia, la Fundación Valle del Lili debió probar que la totalidad de los ingresos obtenidos y declarados como no sujetos al impuesto de industria y comercio correspondían a la prestación del servicio de salud.

Como quedó desvirtuado el cargo que dio lugar a la declaración de nulidad de la sentencia de primera instancia, la Sala procede a estudiar los demás cargos propuestos en la demanda.

---

[18] M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo. Demandante: Aliansalud E.P.S. (antes Colmédica E.P.S.) contra la Sección Cuarta del Consejo de Estado.

3.1.3. De si el municipio de Santiago de Cali, por acto ejecutoriado, declaró que la Fundación Valle del Lili no es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio y sus complementarios de avisos y tableros.

La parte actora adujo que, mediante la Resolución No. A-147 del 4 de octubre de **1996**, la Alcaldía de Santiago de Cali declaró que la Fundación Valle del Lili no era sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio y del complementario de avisos y tableros.

Revisado el folio 3 (vuelto) del expediente, se advierte la existencia de la resolución mencionada, "*Por medio de la cual se resuelve un recurso de apelación a la 'Fundación Valle del Lili' con placa No. 112545",* que resolvió el recurso de apelación presentado contra la Resolución No. 520 del 17 de mayo de 1995, mediante la que *"se matriculó de oficio, se fijaron varios impuestos y se impuso sanción a la Fundación Valle del Lili"* y en la que se consideró:

> "*Como elementos fundamentales que orientan a la fundación en su actividad se dispuso en ése mismo artículo sexto, los siguientes:*
>
> *'1. La prestación integral de un servicio de atención a la salud, para lo cual hará uso de los más avanzados recursos tecnológicos de la medicina.*
> *2. La investigación, especialmente en el campo clínico, como factor indispensable para mantener una actualización de las ciencias médicas y propender a su desarrollo y*
> *3. La capacitación del recurso humano que garantice así el buen funcionamiento de la institución.'*
>
> *Por lo expuesto, luego de revisar los estatutos de la entidad recurrente se encuentra que ella* ***es una entidad de derecho público*** *prestataria del servicio de salud, todo lo cual conduce a considerar que ha de prosperar el recurso interpuesto por no ser la Fundación Valle de Lili sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros según como ya se vio."* (negrilla fuera de texto)

La Sala advierte, en primer lugar, que en la actualidad, la Fundación Valle del Lili es una institución prestadora de salud (IPS) de derecho privado, como se desprende de la información que aparece en la página web de la propia entidad*: "La Fundación Valle del Lili es una entidad privada, sin ánimo de lucro, constituida el 25 de Noviembre de 1982, derivando su capital de donaciones del sector privado colombiano"*[19]. La condición de ser una entidad de derecho público como se sostuvo en la resolución transcrita no es cierta.

La Sala considera, además, que dicha resolución es un acto administrativo de carácter particular y concreto, que soluciona una situación precisa: la no sujeción de la Fundación Valle del Lili al impuesto de industria y comercio, pero en un periodo anterior al año 1996. Ni de la resolución A-147 ni del contenido del expediente se puede advertir con plena claridad el periodo gravable que se discute en esa oportunidad. Tampoco consta en el expediente que la Fundación Valle del Lili, con posterioridad a la fecha de expedición de dicha resolución, no realizó actividades sujetas al impuesto de industria y comercio, circunstancia que impide a esta Sala determinar que, en efecto, la fundación no es sujeto pasivo del impuesto.

A lo anterior se suma que los efectos del acto administrativo de carácter particular y concreto no pueden extenderse a todos los años, ni por todos los periodos gravables del impuesto de industria y comercio, pues, se repite, constituyen la solución a un asunto determinado y no dan cuenta del desarrollo de actividades no sujetas por cuenta de la fundación.

Por las razones esgrimidas, el cargo no prospera.

[19] http://www.elempleo.com/sitios-empresariales/colombia/fundacion_valle_lili/quienes_somos.asp

3.1.4. De la falsa motivación

La parte demandante indicó que la Administración de Impuestos de Cali, en los actos administrativos acusados, hizo referencia a otros actos administrativos que nada tienen que ver con la fundación o que, a la fecha de la demanda, no habían sido notificados, cuando sostuvo que la Fundación Valle del Lili solicitó que, con fundamento en la sentencia del 30 de noviembre de 2006, se reconsiderara la liquidación oficial No. 1370 de 2007. Que esa resolución es desconocida por la Fundación y que, por ende, se configuró la falsa motivación del acto administrativo.

La Sala parte de reiterar[20] que la falsa motivación se relaciona directamente con el principio de legalidad de los actos y con el control de los hechos determinantes de la decisión administrativa.

Ahora bien, los hechos que fundamentan la decisión administrativa deben ser reales y la realidad, por supuesto, siempre será una sola. Por ende, cuando los hechos que tuvo en cuenta la Administración para adoptar la decisión no existieron o fueron apreciados en una dimensión equivocada, se incurre en falsa motivación porque la realidad no concuerda con el escenario fáctico que la Administración supuso que existía al tomar la decisión.

Todo lo anterior implica que quien acude a la jurisdicción para alegar la falsa motivación, debe, como mínimo, señalar cuál es el hecho o hechos que el

[20] CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero Ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá D.C., Veintitrés (23) de junio de dos mil once (2011). Radicado: 11001-03-27-000-2006-00032- 00 -16090. Demandante: DIANA CABALLERO AGUDELO Y GLORIA I. ARANGO GÓMEZ. Demandado: U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES –DIAN.

funcionario tuvo en cuenta para tomar la decisión y que en realidad no existieron, o, en qué consiste la errada interpretación de esos hechos. [21]

En el caso concreto, la demandante no cuestiona ninguna de las razones que fundamentaron la decisión de formular la liquidación oficial de revisión. Cuestiona el hecho de que el municipio, por error, citó en el memorando explicativo de la Liquidación Oficial de Revisión, la Resolución No. 1370 del 26 de junio de 2007, que nada tiene que ver con el caso que se analiza.

Para la Sala, ese error en el que incurrió el municipio no configura la causal de nulidad por falsa motivación pues, para que prospere la pretensión de nulidad de un acto administrativo con fundamento en la causal denominada falsa motivación es necesario, reitera la Sala[22], que se demuestre una de dos circunstancias: a) O bien que los hechos que la Administración tuvo en cuenta como motivos determinantes de la decisión no estuvieron debidamente probados dentro de la actuación administrativa; o b) Que la Administración omitió tener en cuenta hechos que sí estaban demostrados y

---

[21] El tratadista Manuel María Diez enseña sobre la motivación de los actos administrativos que se deben distinguir dos elementos: *i)* Los hechos y consideraciones que sirven de fundamento al acto y se relacionan tanto a la oportunidad del acto como a su legalidad y, *ii*) la correspondencia de la motivación con la materia reglada por el acto.

En el primer evento, dice el autor, al citar a Stassinopoulos, cuando la motivación se refiere a la oportunidad del acto *"debe mencionar los hechos concretos y la importancia que la administración le acuerde, como también la influencia que esos hechos han tenido sobre el ejercicio del poder discrecional";* y cuando se relaciona con la legalidad, puede contener *"1) un desenvolvimiento del sentido de la ley, de acuerdo con la interpretación dada por el autor del acto; 2) una afirmación de la constatación de los hechos que constituyen la condición para que la aplicación de la ley haya tenido lugar; 3) una afirmación de que estos hechos han sido sometidos a una calificación jurídica apropiada."*

Y en cuanto al segundo elemento, precisa que la correspondencia de la motivación varía según la clase de motivos invocados: *"1) si los motivos se relacionan con la interpretación de la ley deben contener la manifestación del autor del acto sobre el sentido de la ley. (…); 2)si se trata de motivos relacionados con la constatación de hechos, la correspondencia existe si se formulan las razones que conforman esa constatación; 3) si la motivación se relaciona con la calificación jurídica del hecho, la sola mención de la calificación adoptada no es suficiente, porque no es sino la conclusión y no el motivo; 4) si el motivo tiene por objeto demostrar el ejercicio correcto del poder discrecional, la correspondencia necesaria del mismo con la conclusión del acto motivado, existe si el acto hace mención de los hechos y de las consideraciones a las que el autor otorga una importancia fundamental."* Manuel María Díez. "El Acto Administrativo". Tipográfica Editora Argentina S.A. Buenos Aires. 1993.

[22] Ídem 20

que si hubiesen sido considerados habrían conducido a una decisión sustancialmente diferente.

Adicionalmente, en la demanda, la Fundación Valle del Lili alegó que la Administración de impuestos de Cali interpretó mal la sentencia del 30 de noviembre de 2006 dictada por esta Sala en el expediente 2002-02141-01. Explicó que esa sentencia anuló las expresiones *"hospitales, clínicas y similares"* e *"IPS"* del artículo primero del Acuerdo 057 de 1997 del Concejo Municipal de Cali, y que, no obstante, por el hecho de que la sentencia no anuló totalmente el artículo 1º, el municipio interpretó erróneamente esa sentencia pues, infirió que se puede gravar el servcio de salud a la tarifa del 6.6. por mil.

Sobre el particular, la Sala reitera la posición mayoritaria que se plasmó en la sentencia del 24 de mayo de 2012, y que se resumió en el punto 3.1.1. de esta sentencia. Como se dijo, según esa sentencia, que, en última reitera lo dicho en la sentencia del año 2006 que citó la demandante, los ingresos percibidos por la prestación de servicios de salud no están gravados con el impuesto de industria y comercio, esencialmente, por la calidad del sujeto que presta el servicio (institución prestadora del servicio de salud que pertenece al sistema nacional de salud). Es irrelevante el origen de los ingresos, siempre que se demuestre que provienen de la prestación de servicios de salud obligatoria o complementaria, en los términos de la ley 100 de 1993. En todo caso, sí están gravados los recursos provenientes de actividades industriales y comerciales, o aquellos cuyo origen no se demuestre.

En este caso, como se advirtió, la Fundación Valle del Lili es una institución prestadora de servicios de Salud. Sin embargo, esa condición no basta para que los ingresos cuyo origen no parece provenir de la prestación de los servicios de salud se traten como exentos. Para el efecto, se reitera, es menester que la demandante pruebe que tales ingresos provienen del servicio de salud. Dado que la demandante no probó que los ingresos cuestionados por la administración fueron obtenidos con ocasión de la prestación de los servicios de salud, el cargo por falsa motivación no prospera.

3.1.5. De la sanción por inexactitud. Reiteración de jurisprudencia.

El demandante alegó que la sanción por inexactitud no se configuró puesto que entre la administración y el contribuyente se presentó una diferencia de criterios.

La Sala parte de precisar que es cierto que entre las partes se presentó una diferencia de criterios sobre la causación del impuesto de industria y comercio por los servicios de salud. Pero también es cierto que sobre este aspecto se le dio la razón a la demandante y no al municipio en el sentido de que no solo los ingresos por servicios POS y POS-S están exentos del impuesto. Lo que ocurrió fue que al verificar el origen de los ingresos que adicionó el municipio de Santiago de Cali a la base gravable del impuesto de industria y comercio, la demandante no probó que esos ingresos también se percibieron por la prestación de servicios de salud distintos de los del POS y POS S. Tampoco probó que esos ingresos se hayan percibido por actividades no gravadas, no sujetas o exentas. Simplemente, no explicó a qué correspondían esos ingresos pues su alegato partió de considerar que

cualquier ingreso que obtuviera una institución prestadora de salud está exento, cuando lo cierto es, como lo precisó la Sala, que si tales ingresos tienen origen en actividades mercantiles distintas de las de salud, si pueden estar gravadas con el impuesto. Su alegato también se encauzó a decir que la carga de la prueba del origen de esos ingresos era del municipio demandado, que tampoco es cierto, como se precisó anteriormente.

En consecuencia, la sanción por inexactitud sí procede puesto que la demandante incluyó de manera improcedente ingresos constitutivos del impuesto de industria y comercio como si estuvieran exentos, sin probarlo.

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

F A L L A

REVÓCASE la sentencia del 26 de octubre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. En su lugar, **DENIÉGASE** la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 4131.11.12.6-3604316 del 18 de diciembre de 2008, pretendida en la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada por la Fundación Valle del Lili contra el Municipio de Santiago de Cali.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

LEGIS móvil
www.legismovil.com

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ