



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Bogotá, D.C., veintitrés (23) de julio de dos mil quince (2015)

Radicación: 050012331000200507076-01
No. Interno: 19904
**Demandante: COMUNIDAD DE HERMANAS DOMINICAS DE LA
PRESENTACIÓN DE LA SANTÍSIMA VIRGEN DE
TOURS**
Demandado: MUNICIPIO DE MEDELLÍN

Impuesto de industria y comercio – Año 2002

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el Municipio de Medellín, parte demandada, contra la sentencia del 2 de agosto de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que resolvió:

PRIMERO.- SE DECLARA LA NULIDAD DE LA RESOLUCIÓN N°. 11383 del 15 de enero de 2004, proferida por el MUNICIPIO DE MEDELLÍN, por medio de la cual se practicó Liquidación de Revisión del Impuesto de Industria y Comercio a cargo de la sociedad COMUNIDAD HERMANAS DE LA PRESENTACIÓN DE LA SANTÍSIMA VIRGEN DE TOUR – CLÍNICA EL ROSARIO-, y se liquidó una sanción por inexactitud, y, así mismo se **DECLARA LA NULIDAD DE LA RESOLUCIÓN N° SH 17-0109 del 14 de marzo del 2005**, expedida por la misma entidad, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la Resolución N° 11383 de 2004, confirmándola en todas sus partes.

Como consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho, se deja en firme la Declaración Privada de Industria y Comercio para el año base 2002, período gravable 2003, presentada el 29 de abril del 2003.

SEGUNDO.- No se condena en costas como lo prevé el artículo 171 del Código Contencioso Administrativo por cuanto no aparecen causadas, de conformidad con el numeral 9° del artículo 392 del Código de Procedimiento Civil. (...)”.

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- El 29 de abril de 2003, la sociedad Comunidad Hermanas de la Presentación de la Santísima Virgen de Tours – Clínica El Rosario- (en adelante la Clínica El Rosario), presentó la declaración del impuesto de Industria y Comercio, por el año gravable 2002, en la que liquidó un impuesto a cargo de \$9.778.731¹.
- El 16 de septiembre de 2003, la Subsecretaría de Rentas Municipales de Medellín expidió el Requerimiento Especial No. 11383, en el que invitó a la contribuyente a modificar la declaración de industria y comercio, por el año gravable 2002.
- Previa respuesta al requerimiento especial, la subsecretaría mencionada expidió la Liquidación Oficial No. 11383 del 15 de enero de 2004, en la que reliquidó la declaración de industria y comercio presentada por la contribuyente.
- El 14 de marzo de 2005, mediante la Resolución No. SH-17-0109, la Secretaría de Hacienda de Medellín resolvió desfavorablemente el recurso de reconsideración presentado contra la Resolución No. 11383 de 2004.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA

La Clínica El Rosario, mediante apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

“Con fundamento en los hechos y los razonamientos jurídicos expuestos en este escrito, con todo respeto demando ante el Honorable Tribunal, que se decrete la nulidad de los actos administrativos acusados y enunciados en el punto No. 2, por cuanto adolecen de falsa motivación y porque, además, son violatorios de las normas jurídicas superiores indicadas en el acápite anterior. En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, solicito que se declare en firme la liquidación privada del Impuesto de Industria y Comercio presentada por mi mandante ante el Municipio de Medellín por el período fiscal 2003 con base en los ingresos del 2002.”

¹ Folio 127 c.p.

2.1.1. Normas violadas

El Instituto demandante invocó como disposiciones violadas las siguientes:

- Artículos 29 y 48 de la Constitución Política.
- Artículo 39 numeral 2 literal d) de la Ley 14 de 1983.
- Artículos 155 y 156 de la Ley 100 de 1993.
- Artículos 27 y 28 del Código Civil.
- Artículos 74 [literal g)] y 301 del Decreto Municipal 710 de 2000.
- Artículo 45 de la Ley 270 de 1996.
- Artículos 93 y 121 de la Ley 633 de 2000.
- Artículo 111 de la Ley 788 de 2002.

2.1.2. Concepto de la violación

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

Nulidad por falsa motivación de los actos administrativos acusados.

La parte actora adujo que tanto el requerimiento especial como la liquidación oficial de revisión estuvieron indebida o insuficientemente motivados, en tanto sólo aludieron a planteamientos escuetos, sin sustento normativo.

Sostuvo que sólo con la expedición del recurso de reconsideración se citaron unas normas que, además, no eran aplicables al caso, como son los artículos 93 y 121 de la Ley 633 de 2000 y el artículo 111 de la Ley 788 de 2002, cuando ya no era posible replicarlos o contradecirlos en sede gubernativa.

Que, por lo anterior, se vulneró el debido proceso de la demandante, en particular en la modalidad de defensa y contradicción.

Nulidad por violación a normas superiores. Aplicación indebida de los artículos 93 y 121 de la Ley 633 de 2000. Violación del artículo 45 de la Ley 633 de 2000.

El demandante sostuvo que la declaración del impuesto de industria y comercio presentada por la actora incluyó como no sujetos los ingresos por la prestación de servicios de salud con fundamento en lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 y en el literal g) del artículo 74 del Decreto Municipal 710 de 2000. Que, en ningún momento, la demandante aludió a los artículos 93 y 121 de la Ley 633 de 2000 citadas por la demandada en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

Que, por el contrario, esas normas no son aplicables al caso concreto de la demandante y, además, fueron declarados inexequibles en la Sentencia C-245 de 2002. Que la inaplicabilidad de dichas normas obedece a las siguientes razones:

- Dichas normas sólo estuvieron vigentes de diciembre de 2000 a abril de 2002. En consecuencia, no son aplicables al periodo gravable 2003 en que se presentó la declaración.
- La interpretación que el municipio pretende atribuir a los artículos 93 y 121 de la Ley 633 de 2000 contradice la interpretación que la misma Corte Constitucional efectuó en la sentencia de constitucionalidad. Que de la sentencia se infiere que el alcance dado por la Corte Constitucional a la sentencia C-245 de 2002, antes que restringir el beneficio del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 fue el de extender el alcance de la prohibición de gravar los ingresos correspondientes a la prestación de los servicios de salud.

Nulidad por violación a normas superiores. Indebida aplicación e interpretación.

La demandante alegó que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración aplicó el artículo 111 de la Ley 778 de 2002, que también se declaró parcialmente inexequible en la sentencia C-1040 del 5 de noviembre

de 2003, pero en lo referente a gravar con industria y comercio un porcentaje de la UPC del régimen contributivo de salud.

Que así como los artículos 93 y 121 de la Ley 633 de 2000 son inaplicables al proceso de determinación del ICA por el año gravable 2003, también debe inaplicarse el artículo 111 de la Ley 788 de 2002, por cuanto dicha norma fue declarada inexecutable desde el 5 de noviembre de 2003, lo que equivale a decir que al 31 de diciembre del mismo año, fecha en la que se consolidó el periodo fiscal de 2003, la norma ya no formaba parte del ordenamiento jurídico.

Que, en todo caso, el artículo 111 de la Ley 788 de 2002 era una norma autónoma, que nada tenía que interferir en la aplicación del literal d) numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, ni suspender la vigencia del mismo, ni modificarlo, ni subrogarlo o derogarlo, toda vez que esas normas, mientras coexistieron, regulaban aspectos diversos.

Que lo dicho tiene sustento en que el artículo 111 de la Ley 788 de 2002 lo que pretendía era gravar unos recursos propios del sistema de seguridad social en salud, de administración exclusiva de las EPS y, en principio, ajenos a las IPS, mientras que lo que dispone el literal d) ibídem es una prohibición de gravamen.

Nulidad por violación a normas superiores. Violación de la prohibición de gravar con el impuesto de industria y comercio los ingresos percibidos por la clínica. Violación del artículo 48 de la C.P.

La demandante sostuvo que el hecho de que la Administración Municipal hubiera modificado la liquidación privada presentada por la contribuyente por el periodo 2003 constituye una abierta violación del literal d) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 y del literal g) del artículo 74 del Decreto Municipal 710 de 2000.

Adujo que la jurisprudencia del Consejo de Estado ha sido uniforme en decir que está prohibido gravar con el impuesto de industria y comercio los

ingresos percibidos con ocasión de la prestación de servicios de salud. Que las normas que regulan este aspecto no han sido derogadas ni subrogadas.

Indicó que la referencia efectuada por el artículo 39 de la Ley 14 de 1983, respecto de *“los hospitales adscritos o vinculados al sistema general de salud”*, necesariamente tiene que adecuarse a las modificaciones y reestructuraciones que, en ese ámbito, ha sufrido el Estado (Art. 155 y s.s. de la Ley 100 de 1993), en el que se define lo que se conoce como Sistema General de Salud, con la advertencia de que ya no se habla de adscripción o vinculación, como en otros tiempos.

Dijo, además, que el concepto de hospital no se circunscribe a los hospitales únicamente, sino que cobija la definición de clínica, que la Real Academia utiliza indistintamente.

Que la prohibición de gravar los ingresos se aplica a los hospitales y clínicas públicos o privados, pues dicha prohibición recae en el gravamen a los ingresos por la prestación de los servicios de salud, sin distinción de la naturaleza de la entidad prestadora del servicio. Que, sobre el particular, existen numerosos pronunciamientos de esta Corporación.

A juicio de la demandante también se vulneró el artículo 48 de la C.P. Dijo que gravar los ingresos que por la prestación de servicios de salud percibe la Clínica El Rosario implica darle a los recursos del sistema de salud una destinación diferente a la que prevé el artículo superior.

Que la violación se enfatiza en el hecho de que casi la totalidad de los recursos que percibe la clínica corresponden a la atención de pacientes de estratos bajos, que se atienden por conducto del POS, con recursos provenientes del Sistema General de Seguridad Social en Salud.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El municipio de Medellín se opuso a las pretensiones de la demanda. Alegó que los actos administrativos demandados se expidieron con observancia de

EXPEDIENTE: 050012331000200507076-01 (19904)
DEMANDANTE: Comunidad de Hermanas Dominicanas de la Presentación de la Santísima Virgen de Tours
DEMANDADO: Municipio de Medellín
ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.
SENTENCIA

las normas procesales, del ámbito de competencia, sin desviación de las atribuciones propias del funcionario que los expidió y fueron debidamente notificados a la demandante para que ejerciera los derechos de defensa y contradicción. Que, en todo caso, gozan de presunción de legalidad.

Dijo que el Decreto 1804 de 1999 reguló el Régimen de Seguridad Social en Salud. Que dicho decreto fue modificado por el Decreto 046 de 2000, expedido por el Presidente de la República, que en el artículo 10 dispuso que *“para efectos de los pagos a cargo de las entidades integrantes del Sistema de Seguridad Social en salud, frente a los entes territoriales, cuando exista la correspondiente obligación conforme las disposiciones constitucionales y legales, se entiende por ingreso bruto, el porcentaje de la Unidad de Pago por Capitación, cotizaciones y demás ingresos conforme la naturaleza y la clase de entidad, que se tengan asignados como gasto administrativo promedio, fijándose para efecto de este artículo el 20% de los ingresos totales de la entidad.”*

Sostuvo que dichas normas no son aplicables al sistema de salud. Que el Decreto 1804 de 1999 y el Decreto 046 de 2000, que lo modificó, regulan el régimen subsidiado del Sistema de Seguridad Social en Salud, y dichas normas no autorizaron a las IPS a manejar esos recursos, pues el artículo 1º del Decreto 046 ibídem señala en forma taxativa las entidades habilitadas para administrar esos recursos. Que, en consecuencia, la demandante no maneja recursos del régimen subsidiado.

Que, además, el artículo 39, numeral 2), literal g) es claro cuando se refiere a los hospitales, concepto público, y no a las clínicas.

Hizo un recuento de la normativa que regula las entidades vinculadas y adscritas al Sistema Nacional de Salud y concluyó que el concepto de Unidad de Pago por Capitación o UPC fue reservado por la ley, exclusivamente a los recursos que por vía de la compensación son girados a las EPS en el régimen contributivo y por vía de una cofinanciación entre la Nación y los entes territoriales a las administradoras del régimen subsidiado.

Que una vez las EPS reciben los recursos, surge una relación diferente respecto de las Instituciones Prestadoras de Salud, que se concreta en diferentes modalidades de pago, conforme con el principio de libertad contractual. Que, en consecuencia, no le son aplicables los porcentajes establecidos en la Ley 788 de 2002 y la Ley 633 de 2000 para las EPS y las ARS con destinación específica, como reglas de aplicación para las IPS.

Que, por lo anterior, no tienen sustento los argumentos esgrimidos por la demandante para disminuir la base gravable del ICA a su cargo y, por ende, pidió que se negaran las pretensiones de la demanda.

2.3. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia, en sentencia del 2 de agosto de 2012, accedió a las pretensiones de la demanda.

Luego de un recuento de la normativa que regula el Sistema Nacional de Salud y el Sistema Nacional de Seguridad Social en Salud y de la jurisprudencia dictada por esta Corporación sobre el particular, el Tribunal concluyó que la prohibición establecida en el literal d) del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 no solamente involucra a los hospitales adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Salud, sino que la intención del legislador fue la de no someter al cumplimiento de ninguna de las obligaciones sustanciales ni formales relacionadas con el impuesto de industria y comercio a las entidades de salud que estuvieran organizadas como tales.

Sostuvo que en el expediente se encuentra probado que la Clínica El Rosario es una entidad sin ánimo de lucro, con domicilio en la ciudad de Medellín. Que, además, en el Certificado expedido por el Secretario Seccional de Salud de Antioquia se advirtió que la demandante está inscrita en el Registro Especial de Prestadores de Salud.

Que, en consecuencia, era dable concluir que la demandante hace parte del Sistema Nacional de Salud y no está en la obligación de declarar el impuesto de industria y comercio. Que no existe una causa legítima para el pago del

impuesto por parte de la comunidad y que, por ende, lo procedente era anular los actos administrativos acusados.

2.4. RECURSO DE APELACIÓN

La apoderada judicial del Municipio de Medellín apeló la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia.

Adujo que no discutía que los servicios de salud prestados por parte de las entidades privadas que hacen parte del Sistema Nacional de Salud no estaban gravados. Que, sin embargo, todos los ingresos por los servicios que presta la IPS no están exentos de ICA.

Recontó la normativa que rige el Sistema Nacional de Salud y concluyó que no todas las entidades que prestan servicios de salud lo hacen como miembros del sistema y con recursos a su cargo, pues existen servicios que son adquiridos y financiados en forma particular, como los planes de medicina prepagada y las pólizas de salud. Que tanto la Corte Constitucional como el Consejo de Estado han determinado que dichos ingresos no forman parte de la seguridad social y que, en consecuencia debían gravarse.

Insistió en que sólo sobre los recursos que comprometen el POS recae la prohibición del gravamen de industria y comercio.

Por todo lo anterior, pidió revocar la sentencia proferida en primera instancia y, en su lugar, denegar las pretensiones de la demanda.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró que los actos administrativos demandados adolecen de nulidad por falta de motivación y por violación a las normas superiores.

Dijo que la conclusión que puede extraerse de la normativa aplicable al caso no es otra que los ingresos por prestación de servicios de salud por parte de las entidades pertenecientes al Sistema General de Seguridad Social en

Salud, como el caso de la Clínica el Rosario, no son gravables con el impuesto de Industria y Comercio por expresa prohibición de la ley, sin que para el efecto importe si dichos servicios se prestan en desarrollo del POS o en ejecución de contratos de seguro, de medicina prepagada, de planes complementarios o bien porque sean pagados por particulares.

Que, por ende, se debía confirmar la decisión de primera instancia.

La demandada no alegó de conclusión.

2.6. Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público no rindió concepto en este caso.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación que interpuso el Municipio de Medellín, le corresponde a la Sala decidir si se ajustan a derecho la Resolución No. 11383 del 15 de enero de 2004 y la Resolución No. SH 17-0109 del 14 de marzo de 2005, que confirmó la anterior, mediante las que se modificó la declaración del impuesto de industria y comercio, declarado y pagado por la Clínica el Rosario, por el año gravable 2002.

3.1. Problema Jurídico

Le corresponde a la Sala decidir si era procedente que el Municipio de Medellín adicionara a la base gravable del impuesto de industria y comercio los ingresos que por la prestación de servicios de salud percibió la demandante, por el hecho de ser una clínica (IPS), que no percibe ingresos por UPC.

Para resolver el problema jurídico, la Sala parte de reiterar la jurisprudencia de la Sección, para luego si, 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 Sala², en sentencia que ahora se reitera³, 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 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.

² El ponente en este proceso salvó el voto en esa sentencia. Las razones de ese disenso pueden consultarse en el texto del salvamento.

³ 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

EXPEDIENTE: 050012331000200507076-01 (19904)
DEMANDANTE: Comunidad de Hermanas Dominicanas de la Presentación de la Santísima Virgen de Tours
DEMANDADO: Municipio de Medellín
ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.
SENTENCIA

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 al impuesto 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 alcance del concepto de “Sistema de Salud”, hoy “Sistema de Seguridad Social en Salud”, debe ser apreciado 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 al gravamen, 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

EXPEDIENTE: 050012331000200507076-01 (19904)
DEMANDANTE: Comunidad de Hermanas Dominicanas de la Presentación de la Santísima Virgen de Tours
DEMANDADO: Municipio de Medellín
ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.
SENTENCIA

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 al gravamen 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.

En el criterio expuesto por la Sala, que ahora se reitera, la no sujeción al impuesto de industria y comercio prevista por el literal d) del numeral 2º del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 se aplica a los ingresos que perciban las clínicas y los hospitales, por la prestación del servicio de salud, dentro o fuera del Plan Obligatorio de Salud, sin importar que su naturaleza sea pública o privada (EPS o IPS).

Y, en lo que respecta al artículo 111 de la Ley 788 de 2002, que excluyó de la base gravable del impuesto de industria y comercio "...los recursos de las

entidades integrantes del Sistema General de Seguridad Social en Salud, conforme a su destinación específica (...)", la Sala⁴ precisó que tal situación no afecta la no sujeción al gravamen prevista en el artículo 39 de la Ley 14 de 1993, pues la primera norma consagra una exención de carácter real, sobre los mencionados recursos, mientras que la segunda, es de carácter subjetivo, pues establece el beneficio fiscal de la no sujeción al gravamen, de las clínicas y hospitales.

El caso concreto

Previo a resolver el problema jurídico planteado, la Sala hará un recuento de los hechos probados y relevantes para resolver la litis:

Hechos relevantes para decidir

1. La Comunidad de Hermanas Dominicanas de la Presentación de la Santísima Virgen de Tours – Provincia de Medellín- es una entidad sin ánimo de lucro, de acuerdo con el Certificado expedido por la Secretaría General de la Dirección Técnica Jurídica de la Gobernación de Antioquia⁵.
2. El 29 de abril de 2003, la comunidad presentó la declaración anual del impuesto de industria y comercio, por el año gravable 2002, en la que determinó un impuesto a cargo por el valor de \$9.778.731⁶, que se calculó sobre una base gravable de \$283.542.000⁷.

En la declaración consta que pagó impuestos por los siguientes ingresos:

CAFETERÍA	\$353.347.00
FARMACIA	\$612.809.000
SERVICIOS DE EDUCACIÓN:	\$1.857.386.000

⁴ CONSEJO DE ESTADO Sección Cuarta, sentencia del 24 de mayo de 2012, expediente 17914, Consejera Ponente Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁵ Folio 2.

⁶ Folio 127.

⁷ Que resulta de restar a un total de ingresos brutos totales obtenidos dentro y fuera del Municipio de Medellín en cuantía de \$42.078.995.000, los \$14.475.941.000 que se reportaron como ingresos brutos totales obtenidos fuera de Medellín, y \$24.779.512.000 por concepto de ingresos por servicios de salud.

EXPEDIENTE: 050012331000200507076-01 (19904)
 DEMANDANTE: Comunidad de Hermanas Dominicanas de la Presentación de la Santísima Virgen de Tours
 DEMANDADO: Municipio de Medellín
 ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.
 SENTENCIA

Los ingresos por servicios de salud fueron reportados en el renglón deducciones en cuantía de \$24.779.512.000

3. El 16 de septiembre de 2003, la Subsecretaría de Rentas Municipales de Medellín practicó el Requerimiento Especial No. 11383, en el que glosó las deducciones en cuantía de \$24.779.512.000⁸.
4. El 15 de enero de 2004, la Subsecretaría de Rentas practicó la Liquidación Oficial de Revisión No. 11383, en la que reliquidó el impuesto a cargo así⁹:

AÑO BASE	2002
PERIODO GRAVABLE	2003
BASE GRAVABLE ANUAL	\$24.779.512.178, \$353.347.000, \$612.809.000 Y \$1.857.385.907
CODIGO DE ACTIVIDAD	308, 308, 203 Y 301
TARIFA	10, 10, 5 y 2 por mil
IMPUESTO ANUAL	\$258.107.409
IMPUESTO DE AVISOS	\$38.716.111
MENOS RETENCIÓN IND Y CCIO	\$2.080.399
TOTAL IMPUESTO A PAGAR	\$294.743.121
Liquidar sanción por: Inexactitud	\$113.985.756

5. Con ocasión del Recurso de Reconsideración presentado por la demandante, la Secretaría de Hacienda de Medellín expidió la Resolución No. SH 17-0109 de 2005, en la que confirmó los valores determinados en la Liquidación Oficial de Revisión¹⁰.

Consideraciones de la Sala

Con fundamento en los hechos probados y no controvertidos, la Sala decidirá si los ingresos por servicios de salud percibidos por la Clínica el Rosario en el año base 2002 están o no gravados con el Impuesto de Industria y Comercio.

Lo primero que advierte la Sala es que en los actos administrativos demandados la Administración de Impuestos de Medellín desconoció las deducciones en cuantía de \$24.779.512.000 para adicionarlas como ingresos percibidos por la prestación de servicios de salud, por tratarse de una clínica

⁸ Tomado de la liquidación oficial de revisión.

⁹ Folios 5 y 6.

¹⁰ Folios 7 a 10.

EXPEDIENTE: 050012331000200507076-01 (19904)
 DEMANDANTE: Comunidad de Hermanas Dominicanas de la Presentación de la Santísima Virgen de Tours
 DEMANDADO: Municipio de Medellín
 ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.
 SENTENCIA

– IPS y no de un hospital público y, además, porque la Clínica El Rosario no percibe ingresos por UPC. Sobre el particular, la liquidación oficial de revisión sostuvo:

*“Que en el proceso de verificación a la declaración del año base 2002, periodo gravable 2003, se estableció que la base gravable anual de \$2.823.542.000, así informada en la liquidación privada del año base 2002 no tuvo en cuenta \$24.779.512.176 **que corresponden a ingresos por servicios de salud y que clasificó como deducibles y no gravables fundamentados en la Ley 14 de 1983.** No encontrando correcta su interpretación le fue practicado Requerimiento Especial incluyendo en la base gravable propuesta este valor y liquidando la sanción por inexactitud de \$113.985.756.
 (...)”*

*Analizados los argumentos expuestos, se concluye que si bien la administración en aplicación de las Leyes a los casos en particular y que para sus actuaciones administrativas, las interpreta en busca de su verdadero sentido, así los particulares emplean su propio criterio para ajustar las determinaciones generales de la ley o sus hechos a interés particulares, situación que discrepa de la interpretación de las mencionadas normas en materia de su aplicación, informando esto a través del requerimiento especial **y apoyados en elementos técnicos sobre los cuales se basó la –contadora Pública para concluir después de una inspección contable que la entidad no genera ingresos por concepto de Unidad de Pago por Capitación UPC, siendo una empresa del sector de la salud sus ingresos están determinados por la prestación de servicios de salud y no por cuotas de afiliación de la población asistida. Además de la Ley (sic) definió para el manejo de los recursos del régimen contributivo o subsidiado de la seguridad social, exclusivamente a las Entidades Promotoras de Salud, Fondos de Solidaridad y Garantías y la ARP como recursos del Estado.***

*Con relación a la no sujeción con el impuesto de industria y comercio sobre los ingresos de salud fijada en la Ley 14 de 1983 Ley marco del Impuesto, que prohíbe gravar a los hospitales, es de analizar, que si bien la Ley 100 de 1993 trajo grandes cambios en el Sistema Nacional de Salud en Colombia y conllevó a transformaciones internas en el sistema de salud, que ha llevado a que las clínicas y hospitales realicen la misma actividad. **Es de anotar que los hospitales locales, regionales o universitarios ejercían funciones públicas sin carácter comercial y subsidiado por el Estado, no como las clínicas cuyas actividades eran y son ejercidas por los particulares con un interés comercial. ...**(se resalta)*

El Tribunal le dio la razón a la demandante. Consideró que la Clínica el Rosario era una entidad perteneciente al *sector salud*, que prestaba servicios relacionados con la salud. Que de acuerdo con el artículo 39 [numeral 2, literal d)] de la Ley 14 de 1983, los ingresos que recibió en el año 2002 no estaban gravados con el impuesto de industria y comercio. Consideró que el Municipio no debió gravar los ingresos provenientes de la prestación del servicio de salud.

El municipio de Medellín apeló la sentencia del Tribunal. Dijo que no controvertía *“que los servicios de salud prestados por parte de entidades*

EXPEDIENTE: 050012331000200507076-01 (19904)
DEMANDANTE: Comunidad de Hermanas Dominicanas de la Presentación de la Santísima Virgen de Tours
DEMANDADO: Municipio de Medellín
ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.
SENTENCIA

privadas, que hacen parte del sistema nacional de salud no están sujetos al impuesto de industria, comercio y avisos". Lo que no se acepta, precisó, "es que todos los servicios que perciben las IPS, son de prohibido gravamen"

Que, en ese entendido, *"los ingresos que obtienen las IPS para pagos de gastos de administración y distribución de utilidades, los excedentes provenientes del pago del POS, los que perciben por concepto de medicina prepagada, planes complementarios, pólizas de salud y los de servicios prestados directamente a los particulares no tienen como destinación específica el sistema de salud y, como tal, deben ser plenamente gravados."*

Lo primero que conviene advertir es que el recurso de apelación fundamenta la legalidad de los actos demandados en hechos que no fueron controvertidos en la vía administrativa y respecto de los que no se dio oportunidad a la demandante de defenderse.

En efecto, como se vio, el municipio de Medellín adicionó la base gravable del impuesto de industria y comercio con los ingresos de salud que percibió la demandante por el hecho de no corresponder a ingresos por UPC, conclusión a la que llegó, según dijo, después de haber efectuado una inspección contable.

En los folios 117 y 118 consta la copia del libro auxiliar a diciembre 31 de 2002 en el que reporta los ingresos operacionales y no operacionales.

En los ingresos operacionales reporta un total de \$25.690.993.857.59 que está discriminado así:

EXPEDIENTE: 050012331000200507076-01 (19904)
 DEMANDANTE: Comunidad de Hermanas Dominicanas de la Presentación de la Santísima Virgen de Tours
 DEMANDADO: Municipio de Medellín
 ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.
 SENTENCIA

LIBRO AUXILIAR A DICIEMBRE 31 DE 20092
HERMANAS DOMINICAS DE LA PRESENTACIÓN
SUCURSAL CLÍNICA EL ROSARIO

4 INGRESOS	-\$	25.690.993.857,59
4-1 OPERACIONALES	-\$	23.223.620.599,00
4-1-05 UNIDAD FUNCIONAL DE URGENCIAS	-\$	1.160.206.713,00
4-1-05-03 SERVICIOS URGENCIAS	-\$	1.160.206.713,00
4-1-15 UNIDAD FUNCIONAL DE HOSPITALIZACIÓN	-\$	16.103.339.094,00
4-1-15-01 ESTANCIA GENERAL	-\$	11.417.062.150,00
4-1-15-02 UNIDAD CUIDADOS INTENSIVOS	-\$	1.883.200.694,00
4-1-15-03 UNIDAD CUIDADOS INTENSIVOS INTERMEDIOS	-\$	1.088.951.618,00
4-1-15-05 UNIDAD DE RECIEN NACIDOS	-\$	1.360.777.653,00
4-1-15-12 CAFETERÍA Y RESTAURANTE	-\$	353.346.979,00
4-1-20 UNIDAD FUNCIONAL/QUIRÓFANOS/SALA/PARTOS	-\$	3.870.460.712,00
4-1-20-02 CIRUGÍA	-\$	3.863.505.913,00
4-1-20-03 CONTROL ESTERILIZACIÓN	-\$	3.022.273,00
4-1-20-10 PROCEDIMIENTOS CIRUGÍA	-\$	3.932.526,00
4-1-25 UNIDAD FUNCIONAL DE APOYO DIAGNÓSTICO	-\$	1.531.479.270,00
4-1-25-02 IMAGENOLOGÍA	-\$	1.531.479.270,00
4-1-35 UNIDAD FUNCIONAL DE MERCADEO	-\$	612.808.827,00
4-1-35-01 MEDICAMENTOS	-\$	594.085.675,00
4-1-35-03 MATERIALES MÉDICO QUIRÚRGICOS	-\$	18.723.152,00
4-1-75 DEVOLUC.REBAJAS Y DESC.TOS. EN VTA SERV.	\$	54.674.017,00
4-1-75-15 UNIDAD FUNCIONAL DE HOSPIT E INTERNACIÓN	\$	54.674.017,00
4-1-60 ENSEÑANZA	-\$	1.811.306.710,00
4-1-60-05 ENSEÑANZA	-\$	1.689.425.060,00
4-1-60-95 ACTIVIDADES CONEXAS	-\$	121.881.650,00
4-1-75 DEVOLUC.REBAJAS Y DESC.TOS. EN VTA SERV.	\$	1.732.840,00
4-1-75-05 DEVOLUCIÓN EN SERVICIOS EDUCATIVOS	\$	1.732.840,00

En el folio 119 del cuaderno principal también consta el certificado de la revisora fiscal en el que certifica lo siguiente:

“b. El monto de la deducción solicitado en la Declaración de Industria y Comercio del año 2002, renglón 18 corresponde a: Utilidad en venta de activos fijos \$3.197.000, Devoluciones y descuentos \$54.674.000, Servicios de salud y actividades conexas: \$24.721.641.000.”

Y en los folios 121 a 124 obra el acta de visita de inspección contable practicada el 20 de agosto de 2003, en la que se dejó constancia, a mano alzada, de lo siguiente:

Centro de costos Colegio la Presentación, cuentas 41 y 42 \$1857.385.907; Clínica \$25.690.993.857 MENOS los VR. de cafetería \$353.347.000, farmacia \$612.809.00 = \$24'724.837.857. Esta cifra NO se incluyó en la base gravable por considerarla como no gravable.

EXPEDIENTE: 050012331000200507076-01 (19904)
 DEMANDANTE: Comunidad de Hermanas Dominicanas de la Presentación de la Santísima Virgen de Tours
 DEMANDADO: Municipio de Medellín
 ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.
 SENTENCIA

Por la omisión de los ingresos por salud, se les sugiere efectuar corrección a la privada y se aplicaría la sanción establecida en el artículo 336 del E.T.M. Dcto 710/2000...”

En otros apartes del acta de visita se deja la constancia de la forma en que la demandante determinó la base gravable en la declaración privada, así

Nota= Determinación de la base gravable en la privada:

Operacionales	33.269.669.658
No operacionales	15.695.739.746
Menos Dev Ventas (41)	<62.413.042>*
(42)	<7.706.626>
	48.895.289.736
Menos transferencias comunidad	<6.816.294.651>
Base informada renglón 16	42.078.995.085
Deducciones	
Ing. Fuera de Medellín –Educación	<14.475.941.000>
Salud	<24.724.837.857>
Dev. Desc tos Clínica	<54.674.143>*
Base gravable Renglón 19	2.823.542.085

*Este VR de \$54.674.143 ya se había deducido en la parte anterior, en \$62.413.042

Los \$54.674.143 se sumarán en lo correspondiente a la salud por \$24.724.837.857

De ahí que, la sumatoria de \$24.724.837,857 y \$54.674.143 [= \$24.729.512.000] es lo que, finalmente, el municipio de Medellín desconoció como deducción y adicionó como ingresos gravables por servicios de salud con el impuesto de industria y comercio.

Así propuso la liquidación

AÑO BASE	2002
PERIODO GRAVABLE	2003
BASE GRAVABLE ANUAL	\$24.779.512.178, \$353.347.000, \$612.809.000 Y \$1.857.385.907
CODIGO DE ACTIVIDAD	308, 308, 203 Y 301
TARIFA	10, 10, 5 y 2 por mil
IMPUESTO ANUAL	\$258.107.409
IMPUESTO DE AVISOS	\$38.716.111
MENOS RETENCIÓN IND Y CCIO	\$2.080.399
TOTAL IMPUESTO A PAGAR	\$294.743.121
Liquidar sanción por: Inexactitud	\$113.985.756

EXPEDIENTE: 050012331000200507076-01 (19904)
DEMANDANTE: Comunidad de Hermanas Dominicanas de la Presentación de la Santísima Virgen de Tours
DEMANDADO: Municipio de Medellín
ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.
SENTENCIA

La Sala anulará los actos demandados por cuanto el municipio de Medellín parte de reconocer que los ingresos por servicios de salud no están gravados con el impuesto de industria y comercio, salvo los *que [obtenerían] las IPS para pagos de gastos de administración y distribución de utilidades, los excedentes provenientes del pago del POS, los que perciben por concepto de medicina prepagada, planes complementarios, pólizas de salud y los de servicios prestados directamente a los particulares.*

Sin embargo, como se vio, la propia administración municipal en los actos administrativos demandados, no glosó la deducción por el hecho de que se trate del tipo de ingresos a que aludió en el recurso de apelación, ni que tales ingresos tuvieran ese origen. En consecuencia, procede la nulidad de los actos demandados en cuanto desconocieron como deducciones anuales no gravadas la cuantía de \$24.779.512.000 por concepto de ingresos por servicios de salud, pues, no era procedente que se desconocieran como deducción por el hecho de que la demandante no tiene la calidad de EPS. No debe perderse de vista que los ingresos por UPC que las EPS reciben son, precisamente, los que se redistribuyen a las IPS en calidad de pago por los servicios de salud prestados.

Es por esta circunstancia que la Corte Constitucional, en la Sentencia C 1040 de 2003¹¹, precisó lo siguiente:

“... la actividad comercial o de servicios de la EPS no puede dar lugar al hecho generador del impuesto de industria y comercio cuando quiera que las mismas comprometen recursos de la Unidad de Pago por Capitación, pues según se explicó, en razón de su carácter parafiscal no constituyen ingresos propios de las EPS, quedando, en consecuencia, excluidos de todo gravamen. Por tanto, solamente habría lugar a aplicar el aludido impuesto sobre la actividad comercial y de servicios de las EPS que compromete recursos que excedan los destinados exclusivamente para prestación del POS, pues son *ingresos propios* de las EPS sobre los cuales puede recaer el citado gravamen impositivo, sin que se esté vulnerando el artículo 48 Superior.

17. Las anteriores consideraciones deben hacerse extensivas a las Instituciones Prestadoras de Salud -IPS-, pues en su condición de integrantes del Sistema General de Seguridad Social en Salud, están encargadas de la prestación de los servicios de salud a los afiliados con base en los recursos del POS que reciben de las EPS. En consecuencia, dichas entidades tampoco están obligadas a cancelar el impuesto de industria y comercio sobre las actividades comerciales y de servicios que comprometan recursos del POS, por tratarse de rentas parafiscales, y solamente lo harán sobre los recursos que no están destinados al POS.

¹¹Declaró **INEXEQUIBLES** las expresiones “en el porcentaje de la Unidad de Pago Por Capitación, UPC, destinado obligatoriamente a la prestación de servicios de salud”, “Este porcentaje será para estos efectos, del ochenta por ciento (80%) en el régimen contributivo y del ochenta y cinco por ciento (85%) de la UPC en el régimen subsidiado” del artículo 111 de la Ley 788 de 2002.

EXPEDIENTE: 050012331000200507076-01 (19904)
DEMANDANTE: Comunidad de Hermanas Dominicanas de la Presentación de la Santísima Virgen de Tours
DEMANDADO: Municipio de Medellín
ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.
SENTENCIA

En consecuencia, lo procedente es que, a título de restablecimiento del derecho, se confirme la firmeza de la declaración del impuesto que presentó la demandante, tal como se dispuso en la sentencia apelada.

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

CONFÍRMASE la sentencia del 2 de agosto de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, en el contencioso de nulidad iniciado por la Clínica del Rosario contra el Municipio de Medellín por las razones expuestas.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ