



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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., cuatro (04) de abril de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 05001-23-31-000-2008-00671-01 (20204)
Demandante: LABORATORIO MÉDICO LAS AMÉRICAS LTDA.
Demandado: MUNICIPIO DE MEDELLÍN

Temas: Impuesto de industria y comercio (2004). Desgravación de las actividades realizadas por una IPS.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 21 de marzo de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala cuarta de decisión, que resolvió (ff. 334 vto. y 335):

PRIMERO. Se INHIBE para pronunciarse de fondo respecto de la legalidad del Requerimiento Especial No. 1493 del 06 de julio del 2006, por lo considerado con antelación.

SEGUNDO. DECLARA la nulidad de la Resolución No. 0027 del 08 de febrero del 2007

"Por medio de la cual se practica una Liquidación Oficial de Revisión" proferida por la Subsecretaría de Rentas del Municipio de Medellín; y de la Resolución SH 17-296 del 20 de noviembre del 2007 "Por la cual se resuelve un recurso" expedida por la Secretaría de Hacienda de la misma ciudad.

TERCERO. Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento de derecho, la declaración de corrección [sic] del impuesto de industria y comercio y aviso, año base 2003 – período gravable 2004, presentada voluntariamente por la parte actora, se encuentra ajustada a derecho.

CUARTO. Correlativo de lo anterior, se declara que la sociedad demandante no está obligada al pago de la sanción por inexactitud contenida en las resoluciones anuladas.

QUINTO. Conforme al artículo 55 de la Ley 446 de 1998, no se condena en costas a la entidad demandada.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 26 de abril de 2005, el demandante presentó la declaración del impuesto de industria y comercio y avisos y tableros (ICA) correspondiente al período gravable 2004, en la que determinó un valor a pagar de \$1.351.000 (f. 39).

Mediante la Resolución nro. 1493, del 6 de julio de 2006, el municipio de Medellín profirió requerimiento especial respecto de la declaración antes mencionada, por medio del cual le planteó a la demandante aumentar el impuesto a \$95.354.436 y sancionarla por inexactitud imponiéndole una multa de \$56.402.125 (ff. 27 a 29).

La demandante respondió el requerimiento especial el 5 de octubre de 2006, manifestando las razones por las cuales estaba en desacuerdo con las glosas propuestas en el requerimiento especial (ff. 67 a 76).

Con la Resolución nro. 27, del 8 de febrero de 2007, el municipio de Medellín profirió la liquidación oficial de revisión con la cual modificó la liquidación privada del impuesto en los mismos términos que había propuesto en el requerimiento especial (ff. 25 a 26 vto.).

El recurso de reconsideración interpuesto por la demandante fue resuelto en la Resolución SH 17-296, del 20 de noviembre de 2007, en el sentido de modificar la liquidación oficial de revisión para disminuir el impuesto a la suma de \$71.579.173 y la sanción por inexactitud a \$42.136.904 (ff. 20 a 24 vto.).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

La demandante, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo (CCA, Decreto 001 de 1984), formuló ante el Tribunal Administrativo de Antioquia las siguientes pretensiones (ff. 3 y 4):

1. Declarar nulo el acto administrativo complejo compuesto por las Resoluciones: Resolución Número 1493 de Julio 6 de 2006, la Resolución 0027 de fecha 8 de febrero de 2007, y por la Resolución SH 17-296 de 2007 de noviembre 20. (Resolución esta última que liquidó en forma definitiva el impuesto).
2. Que para restablecer el derecho, se declare que los ingresos de Laboratorio Médico las Américas Ltda., provenientes de los servicios de salud prestados por esta persona jurídica, se encuentran excluidos del impuesto de industria y comercio.
3. Que como restablecimiento del derecho, como consecuencia de lo anterior, declárese que es procedente la declaración de impuesto de industria y comercio que fue objeto de rechazo mediante los actos que se anulan, y por lo tanto, Laboratorio Médico las Américas Ltda., sólo está obligada al pago del impuesto determinado en la declaración privada presentada el 26 de abril de 2005, correspondiente al año gravable 2004, en la cual se fija un impuesto anual por valor de un millón trescientos cincuenta y un mil pesos (\$1.351.000) – (incluye avisos) – con una base gravable de ciento diecisiete millones cuatrocientos sesenta y nueve mil pesos, (\$117.469.000,) con código de actividad 308 y tarifa del 10/1000.
4. Que como consecuente restablecimiento del derecho, la demandante Laboratorio Médico las Américas Ltda., no está obligada al pago de la sanción de multa impuesta en los actos cuya nulidad se declara.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 48 de la Constitución; 99 del Código de Comercio; 9 del Decreto 356 de 1975; 39 de la Ley 14 de 1983; 85 y 135 del CCA; 11 de la Ley 50 de 1984; 5.º de la Ley 10 de 1990; 155 de la Ley 100 de 1993; 93 de la Ley 633 de 2000; 74 y 303 del Decreto 710 de 2000 del municipio de Medellín.

El concepto de violación de las normas planteado por el demandante se resume así:

Señaló que los actos acusados desconocen que la demandada es una

Institución Prestadora de Servicio de Salud (IPS) privada que pertenece al sistema general de seguridad social en salud (SGSSS), de conformidad con el artículo 155 de la Ley 100 de 1993, motivo por el que no están gravados con ICA los ingresos percibidos por la prestación de servicios de salud. Afirmó que así está dispuesto en la letra d) del ordinal 2.º del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 y en el artículo 74 del Decreto 710 de 2000, que reproduce textualmente al primero.

Agregó que, en sentencia del 2 de marzo de 2001 (exp. 10888, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié), esta Sección consideró que las entidades adscritas al Sistema Nacional de Salud no están sometidas al impuesto de industria y comercio respecto de las actividades de servicios de salud, puesto que el término *hospital* corresponde a todo establecimiento donde se curen enfermedades; lo que en su opinión reitera que sus ingresos no están gravados con el impuesto, pues de conformidad con el artículo 9.º del Decreto 356 de 1975 pertenece al Sistema Nacional de Salud.

Enfatizó que las actividades realizadas corresponden a actividades «*hospitalarias*», además de que el laboratorio está integrado física, jurídica y económicamente al hospital Promotora Médica Las Américas S. A.

Afirmó que el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, en providencia del 26 de junio de 2002 (exp. 2002-02141), suspendió provisionalmente los efectos de una disposición jurídica que gravó con ICA a los servicios hospitalarios, lo cual le lleva a plantear que si no es posible gravar los servicios de salud mediante un acto administrativo de carácter general, tampoco es posible hacerlo en los de carácter particular como son los actos acusados.

Adujo que la demandada desconoció el artículo 48 de la Constitución, por cuanto dicha norma prohíbe gravar los recursos de la seguridad social.

Sostuvo que la tesis del municipio, según la cual los ingresos excluidos de ICA son los percibidos por concepto de Unidad de Pago por Capitación (UPC), conlleva una violación por interpretación errónea de la Ley 633 de 2000, en la medida en que le atribuye un alcance derogatorio de la desgravación del artículo 39 de la Ley 14 de 1983.

Por último, manifestó que la declaración privada no incurrió en omisiones ni falsedades, por lo que sería improcedente la sanción por inexactitud.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la demanda por las siguientes

razones (ff. 105 a 118 vto.):

Manifestó que la desgravación establecida en el artículo 39, letra d) del ordinal segundo, de la Ley 14 de 1983, que prohibió gravar con ICA a los «*hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud*», aplica exclusivamente para los hospitales públicos.

Indicó que el artículo 9.º del Decreto 356 de 1975 incluyó a las entidades privadas como integrantes del sistema nacional de salud, pero que ello no implica que las entidades privadas estén incluidas en el supuesto de desgravación establecido en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983, pues ésta última norma cobija exclusivamente a los hospitales públicos.

Agregó que el Decreto 356 de 1975 fue derogado expresamente por la Ley 10 de 1990, que fijó una nueva organización del sector salud, integrado por un subsector oficial y uno privado, lo cual implicó la eliminación del sistema nacional de salud y del régimen de adscripción y vinculación al mismo. Así, por sustracción de materia, ya no operaría la desgravación de la Ley 14 de 1983, porque actualmente no existen entidades *adscritas o vinculadas al sistema nacional de salud*.

Insistió en que dicha ley no contempló una desgravación para todas las entidades prestadoras del servicio de salud, y que esto se evidencia en la decisión tomada por la Corte Constitucional en la sentencia C-245 de 2002, que declaró inconstitucional el artículo 93 de la Ley 633 de 2000, disposición que establecía una prohibición de gravar con ICA «*los recursos de las entidades integrantes del Sistema General de Seguridad Social en Salud, en el porcentaje de la Unidad de Pago por Capitación, UPC, destinado obligatoriamente a la prestación de los servicios de salud, los ingresos provenientes de las cotizaciones y los ingresos destinados al pago de las prestaciones económicas, conforme a lo previsto en el artículo 48 de la Constitución Política*».

Explicó que esa decisión de inconstitucionalidad se basó en que el legislador excedió su *facultad interpretativa*, toda vez que mediante la norma acusada se realizó una *interpretación con autoridad* respecto de la letra d) del ordinal 2.º del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, incluyendo nuevos supuestos de desgravación de ICA no previstos o incluidos en la norma *interpretada*; y añadió que la decisión de la Corte Constitucional evidencia que el alcance de la desgravación del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 no cobija a las IPS privadas.

Planteó que si bien el artículo 111 de la Ley 788 de 2002 excluye de la base

gravable de ICA un porcentaje de la UPC, las IPS de ninguna forma reciben o incluyen en su presupuesto ingresos por concepto de UPC. En este sentido, señaló que las IPS no administran recursos del régimen subsidiado del Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS), los cuales están sujetos a la destinación especial que les da el artículo 48 de la Constitución.

Sentencia de primera instancia

El Tribunal Administrativo de Antioquia, en providencia del 21 de marzo de 2013, accedió a las pretensiones de la demanda sin condenar en costas, salvo en lo relativo al Requerimiento Especial nro. 1493, del 6 de julio de 2006, respecto del cual se inhibió para pronunciarse. Las anteriores decisiones se fundamentan en las consideraciones que se resumen a continuación (ff. 313 a 335):

Como asunto previo, el tribunal advirtió que el Requerimiento Especial nro. 1493, del 6 de julio de 2006, no es susceptible de control de legalidad ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, por cuanto se trata de un acto de trámite que no puso fin a la actuación administrativa ni definió la situación jurídica concreta cuestionada por la sociedad actora.

Sostuvo que la demandante hace parte del sistema nacional de salud porque es una IPS reconocida e inscrita como tal ante el municipio de Medellín y porque la demandada no cuestionó ese extremo.

Añadió que la administración tributaria municipal sustentó los actos acusados bajo la consideración de que, en virtud de la decisión de la Corte Constitucional tomada en sentencia C-1040 de 2003, los únicos ingresos no gravados con ICA son aquellos provenientes del POS y del SISBEN, de manera que los ingresos correspondientes a otros rubros sí pueden estar gravados con el impuesto.

Consideró que la desgravación establecida en la letra d) del ordinal 2.º del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 cobija a las entidades prestadoras del servicio de salud por el mero hecho de serlo, sin que la norma realice distinción alguna en cuanto al origen de los recursos que perciben tales entidades.

Agregó que la providencia C-1040 de 2003 no restringió la desgravación a los recursos provenientes del POS y del SISBEN, como lo interpreta la administración tributaria municipal, sino que, en realidad, aclaró que los ingresos obtenidos por las IPS corresponden a la seguridad social, pues están destinados a la prestación del servicio de salud pública. En consecuencia, sostuvo que las IPS están cobijadas por la desgravación del referido artículo

39.

Apoyó la argumentación con la sentencia del 24 de mayo de 2012 (exp. 17914, CP: Martha Teresa Briceño), en la que esta Sección consideró que tanto los servicios POS como aquellos que complementan al POS hacen parte del servicio público de salud y, por lo tanto, los ingresos que perciban las clínicas y hospitales, por la prestación de tales servicios, no están gravados con ICA.

Concluyó que de ninguna manera es posible afirmar que solo se encuentran exentos del ICA los recursos destinados al POS.

Finalmente, precisó que los servicios médicos prestados «*por fuera del POS*», por el hecho de ser desarrollados por una entidad prestadora de servicios de salud, están cobijados por la desgravación controvertida, y que pretender gravar con ICA los servicios médicos distintos al POS equivale a convertirlos automáticamente en actividades comerciales, las cuales sí pueden estar gravadas cuando son realizadas por hospitales o clínicas.

Recurso de apelación

La demandada, actuando como apelante único, solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia, con base en argumentos que se resumen así (ff. 337 a 340):

Reiteró la tesis de que los únicos recursos que no están gravados con ICA son los provenientes del POS y del SISBEN, de tal manera que los recursos que no están destinados al POS sí deben tributar.

Puntualizó que el criterio para gravar a las entidades que prestan servicios de salud atiende a la naturaleza de los ingresos obtenidos y no a la naturaleza de la actividad que desarrollan. Añadió que, de conformidad con el artículo 169 de la Ley 100 de 1993, no todos los servicios de salud se prestan con recursos del sistema y, a manera de ejemplo, enunció los planes complementarios, entre ellos los de medicina prepagada y las pólizas de salud, los cuales son adquiridos y financiados de forma particular.

Indicó que la Corte Constitucional, en las sentencias C-577 de 1997, C-828 de 2001 y C-915 de 2002, diferenció entre los recursos del SGSSS y aquellos que generan una renta propia de las entidades pertenecientes al sistema, señalando que solo estos últimos pueden ser gravados con tributos, por cuanto no están afectados a la destinación específica del SGSSS.

Por último, hizo referencia al fallo del 3 de marzo de 2011 (exp. 17459, CP:

Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), en el que esta Sección señaló que están exentos del ICA los ingresos percibidos por las IPS por concepto de POS, FOSYGA y regímenes especiales establecidos en el artículo 279 de la Ley 100 de 1993, y que, por el contrario, están gravados los ingresos obtenidos por servicios prestados de manera voluntaria y extraordinaria a cambio de una contraprestación, como sucede con los seguros médicos, con los planes complementarios salud o aquellos en los que por mera liberalidad del cliente se prestan servicios médicos extraordinarios.

Alegatos de conclusión

Las partes se abstuvieron de alegar de conclusión; tampoco rindió concepto el Ministerio Público.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Antioquia que accedió a las pretensiones de la demanda, la Sala decidirá sobre la legalidad de los actos demandados, por medio de los cuales se modificó la liquidación privada del impuesto de industria y comercio del año gravable 2004.

De manera específica, le corresponde a la Sala establecer si era procedente que el municipio de Medellín adicionara a la base gravable del impuesto de industria y comercio los ingresos que la demandante percibió por la prestación de servicios de salud en el año gravable 2004. Con todo, se aclara que la Sala no se pronunciará respecto de la decisión inhibitoria tomada por el *a quo* respecto del Requerimiento Especial nro. 1493, del 6 de julio del 2006, por cuanto no se plantearon cargos de apelación sobre el particular.

2- Tomando en consideración que el debate jurídico al que obedece el *sub lite* discurre en torno a las vicisitudes del ordenamiento que rige la tributación de los servicios de salud en el ICA, la Sala estima necesario abordar, como una cuestión previa, el análisis del marco normativo en relación con la tributación de los servicios de salud en ese impuesto.

2.1- Si bien el tributo en cuestión tiene como aspecto material del hecho imponible la realización de actividades industriales, comerciales o de servicios, desde el mismo momento en el que se le dio estructura uniforme a ese impuesto mediante los artículos 32 y siguientes de la Ley 14 de 1983 (que a la postre fueron codificados en los artículos 195 y siguientes del Decreto Ley

1333 de 1986), se adoptaron reglas encaminadas a desgravar los ingresos percibidos por contribuyentes que prestan servicios de salud. Desde entonces, el legislador ha tenido que intervenir la materia en varias ocasiones, para acompañar la desgravación con la evolución de la normativa sectorial del servicio público de salud, tal como ha ocurrido, tras la Ley 14 de 1983, con las disposiciones que sobre el particular se han proferido en la Ley 50 de 1984, el Decreto Ley 1333 de 1986, la Ley 633 de 2000 y, finalmente, en la Ley 788 de 2002.

Originalmente, la letra d) del ordinal 2.º del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 dispuso que los municipios (y distritos) tenían prohibido gravar con el impuesto una serie de entidades de distinto orden, caracterizadas por carecer de ánimo lucrativo, dentro de las que se encontraban «*los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud*»¹. Se trataba por tanto de una desgravación subjetiva absoluta, que enervaba el nacimiento de la obligación tributaria en ICA cuando quiera que los sujetos mencionados realizaran cualquiera de los tres hechos generadores posibles del impuesto en mención.

Pero, muy pronto, con la expedición de la Ley 50 de 1984, la desgravación fue modificada para cambiar su naturaleza, de subjetiva a objetiva, aunque solo reconocida a unos sujetos señalados, en los términos del artículo 11 de la mencionada ley, según el cual «*cuando las entidades a que se refiere el artículo 39, numeral 2º. literal d) de la Ley 14 de 1983 realicen actividades industriales o comerciales serán sujetos del impuesto de Industria y Comercio en lo relativo a tales actividades*».

Así, quedó configurada una desgravación de las actividades de servicios prestadas por «*los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud*», en cuya comprensión no se puede soslayar que la terminología empleada no es abierta ni casual, toda vez que la desgravación estaba dada solo para quienes cumplieran la condición de estar calificados jurídicamente como un «*hospital adscrito o vinculado*» al sistema nacional de salud. Para entonces (1983), esa expresión tenía una connotación particular que estaba determinada por las normas reguladoras de lo que era el «*Sistema Nacional de Salud*».

En concreto, a la fecha, el Decreto 056 de 1975 establecía el «*Sistema Nacional de Salud*» y lo definía como «*el conjunto de organismos, instituciones, agencias y entidades que tuvieran por finalidad procurar la salud*».

¹ Textualmente, la norma consagraba que los municipios tenían la prohibición de «*gravar con el impuesto de Industria y Comercio, los establecimientos educativos públicos, las entidades de beneficencia, las culturales y deportivas, los sindicatos, las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, los partidos políticos y los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud*».

de la comunidad mediante la promoción, protección, recuperación y rehabilitación» (artículo 1.º); a partir de lo cual otra disposición, el Decreto 356 de 1975, prescribió que «*las entidades que presten servicios de salud estarán adscritas o vinculadas al sistema nacional de salud*» (artículo 1.º), siendo adscritas las entidades de derecho público que prestaran servicios de salud a la comunidad (artículo 2.º) y vinculadas las entidades de derecho privado que prestaran servicios de salud a la comunidad, por el solo hecho de prestar servicios de salud a la comunidad (artículo 9.º). A lo cual cabe añadir que al interior de la categoría de las entidades vinculadas (*i.e.* de derecho privado) las reglas distinguían entre las que tenían ánimo lucrativo y las que carecían de él.

En consecuencia, la desgravación estaba referida a una concreta realidad: las actividades realizadas por los hospitales que estuvieran «*adscritos o vinculados*» al Sistema Nacional de Salud conforme a la regulación de los Decretos 056 y 356 de 1975.

En 1986, la desgravación del ICA establecida en la letra d) del ordinal 2.º, del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 y la precisión hecha en el artículo 11 de la Ley 50 de 1984, fueron llevadas, en los mismos términos, a los artículos 259 y 201, respectivamente, del Decreto 1333 de 1986 (Código de Régimen Municipal) y, además, se reiteró la prohibición en el ordinal 9.º del artículo 99, del Decreto.

Después, la Ley 10 de 1990 reorganizó el *Sistema Nacional de Salud* en el *Sistema de Salud*; pero el cambio constitucional de 1991 conllevó una nueva formulación del derecho fundamental a la salud (artículo 49 de la Carta) y de su garantía y provisión a través de los servicios de seguridad social prestados por entidades públicas o privadas, pero bajo la dirección, coordinación y control del Estado (artículo 48 *ibidem*), lo que dio lugar a que mediante la Ley 100 de 1993 se adoptara una nueva organización para el sistema de salud que subrogó el previo.

Bajo esta nueva realidad del ordenamiento, resultó particularmente relevante lo mandado en el inciso 5.º del artículo 48 de la Constitución, de conformidad con el cual «*no se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la seguridad social para fines diferentes a ella*», disposición que suscitó, en el ámbito de la imposición en ICA, que se profirieran dos normas encaminadas a preservar del gravamen tales recursos: los artículos 93 de la Ley 633 de 2000 y 111 de la Ley 788 de 2002.

El primero se ocupó de «*interpretar con autoridad*» la letra d) del ordinal 2.º del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, para indicar el alcance de la desgravación,

tomando en consideración la prohibición del inciso 5.º del artículo 48 constitucional. En concreto, estableció que se entendía *incorporada* en la norma *interpretada* la prohibición de gravar con ICA (i) los recursos de las entidades integrantes del sistema general de seguridad social en salud, en el porcentaje de la UPC destinado obligatoriamente a la prestación de los servicios de salud; (ii) los ingresos provenientes de las cotizaciones; y (iii) los ingresos destinados al pago de las prestaciones económicas. Según quedó acreditado en las constancias del trámite legislativo seguido para la expedición de la norma, la finalidad a la que atendía era la de «*aclarar la prohibición de gravar con el impuesto de industria y comercio, los ingresos provenientes de la prestación del servicio de salud en el otrora Sistema Nacional de Salud, existente en la época del legislador de 1983, la que se realizaba directamente por el Estado a través de hospitales públicos y privados que tenían la calidad de adscritos y vinculados, respectivamente, al sistema nacional de salud y que se transformó con la nueva Constitución Política en el Sistema General de Seguridad Social en Salud*».

La anterior circunstancia da cuenta de que el legislador tenía conciencia de la necesidad de adecuar el contenido de la desgravación en ICA de los servicios de salud a la configuración presente del SGSSS, en la medida en que el objeto de regulación al que se refería la letra d) del ordinal 2.º del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 (*i.e.* «*los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud*») había desaparecido del ordenamiento con el consiguiente vaciamiento del mandato contenido en la disposición.

Con todo, ese artículo 93 de la Ley 633 de 2000 fue declarado inconstitucional por la sentencia C-245 de 2002. Por indicación expresa de la Corte Constitucional, la decisión tuvo efectos *ex nunc*, de manera que la disposición en cita surtió efectos jurídicos desde que se promulgó hasta que quedó ejecutoriada la declaratoria de inconstitucionalidad.

La motivación de la providencia señaló que la decisión del máximo intérprete de la Constitución obedecía a que el Congreso había excedido su facultad interpretativa porque la disposición interpretativa fue más allá de precisar el contenido de la disposición jurídica interpretada y había ampliado el ámbito de aplicación de la desgravación a nuevos eventos o supuestos de hecho no comprendidos en la misma. Resultan indicativos estos apartes del fallo:

... hay una diferencia sustancial entre la norma interpretada y la interpretativa, puesto que mientras el eje normativo que identifica a la primera giraba alrededor de la definición de sujetos específicos, el artículo 93 de la Ley 633 de 2000 incluye [...] recursos que tampoco serán gravados por dicho concepto y adiciona nuevos sujetos obligados a pagar el gravamen.

Por estas razones, la definición de la naturaleza interpretativa del artículo 93 de la Ley 633 de 2000 es inexecutable, pues cuando el legislador desconoce los requisitos que ha de cumplir una disposición que dice interpretar con autoridad otro precepto legal vulnera el contenido del artículo 150, numeral 1, mediante el cual se le encomienda al Congreso hacer las leyes y, a través de ellas, interpretar otras disposiciones legales.

El vacío normativo fue suplido en el mismo año en que se profirió la sentencia en cita, por virtud de la promulgación de la Ley 788 de 2002, la cual dispuso que se excluyen de la base gravable del ICA los recursos de las entidades integrantes del SGSSS, del siguiente modo:

Artículo 111. En su condición de recursos de la seguridad social, no forman parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, los recursos de las entidades integrantes del Sistema General de Seguridad Social en Salud, en el porcentaje de la Unidad de Pago Por Capitación, UPC, destinado obligatoriamente a la prestación de servicios de salud, conforme a su destinación específica, como lo prevé el artículo 48 de la Constitución Política.

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.

Así, la desgravación se limitó al concepto de ingresos por concepto de UPC, o unidad de pago por capitación, específicamente, en el porcentaje del 80% de la UPC, en el régimen contributivo, y del 85% de la UPC, en el régimen subsidiado. Además, quedó señalado que la desgravación obedecía a que se trataba de recursos de la seguridad social, afectos a una destinación específica en virtud del inciso quinto del artículo 48 constitucional.

Esta norma también dio lugar a un juicio de constitucionalidad que fue decidido mediante sentencia C-1040 de 2003, en la cual la Corte Constitucional determinó que eran inconstitucionales las referencias que hacía la disposición a la UPC. Tras la providencia, el texto de la norma consagró:

Artículo 111. En su condición de recursos de la seguridad social, no forman parte 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, como lo prevé el artículo 48 de la Constitución Política.

Al adoptar la decisión, la Corte Constitucional se basó en la consideración de que la totalidad de los recursos del SGSSS, que provienen de las cotizaciones, están sujetos a una destinación especial dada por el artículo 48 constitucional, razón por la cual no se podrán emplear en finalidades distintas a las del propio sistema. Agregó que el POS se estructuró para garantizar y cumplir la finalidad del SGSSS y que la UPC incorpora el costo que acarrea el cumplimiento del POS, de modo que existe un vínculo indisoluble entre la UPC y el POS, pues la finalidad de la UPC es financiar la ejecución de este, con lo cual la UPC no

es un ingreso propio de las EPS.

Concluyó la Corte Constitucional que no puede ser objeto de gravamen ningún porcentaje de la UPC, y que no cabía distinguir entre la porción de la UPC destinada al cumplimiento de las prestaciones de salud y la destinada a los gastos administrativos del sistema pues, de ser objeto de impuesto alguno, se violaría la prohibición constitucional de utilizar los recursos del SGSSS en otras finalidades. Por último, aclaró cuáles de los ingresos percibidos por las Entidades Promotoras de Salud (EPS) y por las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud (IPS) no están sujetos a tributación en ICA, en la medida en que comprometen recursos de la UPC, y cuales sí lo estarían, bajo este análisis (subraya añadida por la Sala):

... 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.

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.

2.2 Correlato de las vicisitudes normativas expuestas, la jurisprudencia de esta Sección ha venido evolucionando a lo largo de los años, en aras de aplicar a cada caso enjuiciado la desgravación a la que nos venimos refiriendo, en función de la normativa vigente en el respectivo periodo gravable discutido. Por lo mismo, resulta pertinente comentar los hitos jurisprudenciales sobre la materia, para pasar a señalar el que hacia futuro será el criterio de decisión judicial que empleará la Sala.

Inicialmente, basándose en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983, la Sección consideró que las entidades de derecho privado, por el solo hecho de prestar servicios de salud, se entendían vinculadas al Sistema Nacional de Salud y que, por tal condición, no se encontraban sujetas al ICA por los servicios hospitalarios y de salud prestados (así, desde la sentencia del 18 de noviembre

de 1994, exp. 5766, CP: Jaime Abella Zarate)².

Posteriormente, en el fallo del 03 de julio de 2003 (exp. 13263, CP: Ligia López Díaz), se juzgó que no se podían gravar con el ICA los ingresos por cotizaciones de los afiliados al SGSSS, toda vez que (i) las cotizaciones no pertenecen a las EPS sino al SGSSS, de conformidad con el artículo 182 de la Ley 100 de 1993; y (ii) esos ingresos son de naturaleza tributaria, por estar consideradas las cotizaciones como contribuciones parafiscales; sin embargo, la sentencia consideró que hacen parte de la base gravable del ICA los ingresos por concepto de UPC, cuotas moderadoras y copagos. Ese criterio fue modificado por la decisión adoptada en providencia del 17 de septiembre de 2003 (exp. 13301, CP: María Inés Ortiz Barbosa), que concluyó que los ingresos por concepto de UPC se deben excluir de la base gravable del ICA, debido a que no son recursos propios de la entidad sino una transferencia que hace el sistema con el fin específico de garantizar la prestación de los servicios de salud.

Avanzando en esa tesis, la sentencia del 10 de junio de 2004 (exp. 13299, CP: Elizabeth Whittingham García) sostuvo que la intención legislativa del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 fue no someter a las entidades señaladas en la norma a ningún tipo de obligación sustancial ni deber formal en el ICA.

La providencia del 06 de diciembre de 2006 (exp. 15291, CP: Héctor Romero Díaz) siguió la tesis inicial y mayoritaria hasta entonces, pero la Sección agregó que la desgravación para el servicio de salud, establecida en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983, incluye no solo a los hospitales sino también a los integrantes del SGSSS, sean de naturaleza pública o privada, como es el caso de las EPS e IPS. Así se le dio un amplio alcance a la expresión «*hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud*»³.

La anterior línea jurisprudencial empezó a presentar una variación con el fallo del 13 de agosto de 2009 (exp. 16881, CP: Martha Teresa Briceño), en la cual la Sala consideró que:

... con anterioridad a la sentencia C-1040 de noviembre 5 del 2003 de la Corte

² El criterio fue reiterado, entre otras, en las sentencias del 02 de marzo de 2001 (exp. 10888, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié), del 07 de diciembre 2005 (exp. 14319, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié) y del 15 de junio de 2006 (exp. 15185, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié), entre otras.

³ El mismo criterio se encuentra reiterado en varias sentencias, en las que además se hace expresa la posición de que la desgravación no cubre a las actividades industriales y comerciales realizadas por las entidades prestadoras de servicios de salud. Así en las sentencias del 30 de noviembre de 2006 (exp. 15608, CP: Ligia López Díaz), del 08 de febrero de 2007 (exp. 15105, CP: Héctor Romero Díaz), del 16 de agosto de 2007 (exp. 15932, CP: Ligia López Díaz), del 24 de octubre de 2007 (exp. 16182, CP: Ligia López Díaz) y del 24 de octubre de 2007 (exp. 16130, CP: Ligia López Díaz), entre otras.

Constitucional mediante la cual se declaró inexecutable el artículo 111 de la Ley 788 del 2002, el Consejo de Estado sostuvo que conforme al artículo 182 de la Ley 100 de 1993, las UPC se reconocen a cada E.P.S.(...) de donde se infiere que no se trata de recursos propios sino de una transferencia que hace el Sistema con el fin específico de garantizar una óptima prestación de los servicios de salud y por tanto deben excluirse de la base gravable para determinar el impuesto de industria y comercio.

Así las cosas, al no existir una causa legítima para el pago del Impuesto de Industria y Comercio respecto de los ingresos percibidos por concepto de servicios de salud adscritos al POS por parte de la clínica actora, con fundamento en el artículo 182 de la Ley 100 de 1993 se configura efectivamente un pago de lo no debido, criterio que, como lo ha manifestado la Clínica de Marly y lo aceptó el tribunal de primera instancia, no resulta válido únicamente a partir de la sentencia de inexequibilidad de la Corte Constitucional, antes citada, pues la interpretación de la normatividad especial del Sistema de Seguridad Social en Salud, permite llegar a tal conclusión.

Como se observa, la decisión tuvo en cuenta la sentencia de la Corte Constitucional C-1040 de 2003 para precisar que los ingresos recibidos por concepto de servicios de salud vinculados al POS, esto es, aquellos remunerados con la UPC, no podían ser gravados con el ICA, puesto que se trata de transferencias del SGSSS. El criterio jurídico subyacente es el origen de los ingresos obtenidos por la clínica actora, a diferencia de la tesis inicial de la Corporación, conforme con la cual para acceder a la desgravación de las actividades de servicios en salud bastaba con pertenecer al Sistema Nacional de Salud, o al SGSSS según el caso, con fundamento en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983.

Más adelante, en la sentencia del 03 de marzo de 2011 (exp. 17459, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), la Sección adoptó un nuevo criterio de decisión en relación con la desgravación del ICA para los servicios de salud, de acuerdo con lo siguiente: (i) el artículo 48 de la Constitución prohíbe utilizar y destinar los recursos del Sistema de Seguridad Social en Salud para fines diferentes a ese sistema; (ii) la desgravación se predica respecto de los servicios de salud incluidos en el POS, los prestados en desarrollo de los planes de salud de los regímenes especiales del artículo 279 de la Ley 100 de 1993 y los que se prestan con cargo a los recursos del FOSYGA; (iii) los servicios médicos prestados en virtud de seguros médicos, planes complementarios o cualquier otro donde medie la mera liberalidad del cliente, resultan gravados con el impuesto de industria y comercio. Dichas consideraciones confluyen en otorgarle una naturaleza objetiva a la desgravación, por cuanto la desgravación está determinada a partir del tipo de servicio de salud que se presta, adoptando como criterio diferenciador la naturaleza del servicio, esto es, si se trata de servicios prestados de manera obligatoria por mandato de la ley o de forma voluntaria por mera liberalidad del cliente (como sucede en los seguros médicos, planes complementarios de salud y otros).

Posteriormente, en la sentencia del 24 de mayo de 2012 (exp. 17914, CP: Martha Teresa Briceño; con salvamento de voto del consejero Hugo Fernando Bastidas), la Sección señaló que el «*beneficio*» establecido en la letra d) del ordinal 2.º del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 cobija de forma general a todos los ingresos que obtienen los hospitales y clínicas por la prestación del servicio público de salud, y que la finalidad de la norma fue no someter a esas entidades a obligaciones materiales ni deberes formales respecto de tales servicios. En lo que interesa, se determinó en esa providencia:

... la Sala advierte que los servicios POS son una parte del servicio público de salud, que corresponde a la atención básica que el Estado puede garantizar, sin embargo, 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.

... Resulta oportuno precisar que en el POS está expresamente excluida la cirugía estética con fines de embellecimiento y procedimientos de cirugía plástica cosmética. Sin embargo, el Decreto 806 de 1998 autoriza a los Planes de Atención Complementaria (PAC) a incluir procedimientos expresamente excluidos del POS, por lo que para efectos de la no sujeción del impuesto de industria y comercio que aquí se analiza, sólo tendría aplicación en la medida en que el servicio se encontrara expresamente incluido en el Plan aprobado por las entidades competentes y que el servicio fuera prestado por EPS o IPS integrantes del Sistema de Seguridad Social en Salud, pues cualquier procedimiento estético realizado por cualquier otra entidad no afiliada al sistema, ya no tendría la condición de clínica u hospital dentro de la que se ha concebido la no sujeción en ICA.

... En relación con la actividad de servicios diferentes al POS de medicina prepagada y atención a particulares, la Sala reitera que la no sujeción del impuesto de industria y comercio ampara la actividad de servicios de salud por lo que, en este punto se remite a lo antes expuesto, en donde se indicó que independientemente del origen de los recursos que recibe la actora por la prestación de sus servicios, dicha actividad no está sujeta al impuesto de industria y comercio.

Con base en tales consideraciones, la Sección encontró probado que la demandante era una entidad privada con ánimo de lucro y objeto social circunscrito a la prestación de servicios de salud, por lo cual decidió que estaba amparada por la desgravación del ICA respecto de la actividad de servicios de salud.

Posteriormente, en varias sentencias⁴, se reiteró que la desgravación del

⁴ En ese sentido, entre otras, las sentencias del 14 de mayo de 2015 (exp. 19357, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), del 20 de agosto de 2015 (exp. 20717, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia; con aclaración de voto del consejero Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), del 30 de agosto de 2016 (exp.

artículo 39 de la Ley 14 de 1983 aplica a los planes complementarios al POS que estén autorizados por la ley (artículo 169 de la Ley 100 de 1993) y sean prestados por entidades integrantes del SGSSS, pero adicionalmente se determinó y enfatizó en que corresponde al contribuyente probar el presupuesto de hecho que permitiría reconocer la desgravación, esto es, que el ingreso efectivamente fue obtenido por la prestación de servicios de salud correspondientes a los referidos planes diferentes al POS, pues los ingresos derivados de actividades comerciales e industriales sí hacen parte de la base gravable del impuesto.

Tal ha sido el devenir jurisprudencial al momento de juzgar el *sub lite*.

3- Vista la evolución normativa y jurisprudencial de la materia, la Sala estima necesario precisar en esta ocasión el criterio de decisión judicial que empleará para fallar casos que versen sobre el régimen de tributación en el ICA de los ingresos obtenidos por la realización de actividades relativas a la salud humana.

3.1- La historia fidedigna del establecimiento de la norma inicial de desgravación (*i.e.* de la prohibición de tributación adoptada en la letra *d* del ordinal 2.º, del artículo 39 de la Ley 14 de 1983) consta en la exposición de motivos que acompañó al respectivo proyecto de ley. Según se indicó en ese documento, el interés que determinó la aprobación de la disposición fue el de mantener al margen de tributación «*actividades que afectan directamente el nivel de vida del pueblo colombiano o que el Estado tiene el interés de desarrollar*»⁵, con lo cual es un hecho cierto que la desgravación que nos ocupa nunca tuvo el cariz de ser una disposición de fomento de actividades empresariales lucrativas, sino que su única finalidad era la de coadyuvar en la provisión al conglomerado social de los bienes y servicios públicos de los que se ocupan las distintas entidades benéficas contempladas en la norma.

Para el caso de la salud, la disposición no estableció la prohibición de gravamen con unas indicaciones subjetivas abiertas, sino que circunscribió la desgravación a una realidad normativa específica, la de ser un «*hospital adscrito o vinculado*» al «*Sistema Nacional de Salud*», con lo cual ató la suerte de la desgravación a la que tuviera el «*Sistema Nacional de Salud*», y sus instituciones, que para entonces regulaban los Decretos 056 y 356 de 1975.

21031, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia; **con aclaración de voto del consejero Hugo Fernando Bastidas Bárcenas** y del 14 de mayo de 2017 (exp. 20753, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

⁵ Alusiones hechas en la exposición de motivos a lo que en el proyecto de ley era la letra e) del ordinal 2.º del artículo 39, que tras la ponencia para primer debate pasaría a ser la letra d) del ordinal 2.º del artículo 39, por eliminación de lo que había sido la letra c) del proyecto de ley.

Con el paso del tiempo, la realidad identificada por el legislador en la norma en cita cambió, al punto de que desaparecieron por completo las categorías jurídicas en ella señaladas, pues, aunque existe un Sistema de Salud (artículo 4.º de la Ley 1751 de 2015, Estatutaria de Salud) su concepción, orientación y regulación son completamente distintas a las del «*Sistema Nacional de Salud*» que había sido desarrollado en 1975, al punto de que no existen hospitales adscritos ni vinculados al Sistema de Salud desarrollado bajo los criterios de regulación de la Ley 100 de 1993, por las razones que se pasan a precisar.

Desde finales del Siglo XIX, la nueva concepción de las funciones del Estado llevó a que adquiriera connotaciones públicas una cuestión que hasta entonces era un problema individual o familiar: garantizarle al ciudadano los medios con los cuales atender sus necesidades vitales para preservarle de situaciones materiales degradantes de la condición humana⁶. Partiendo de la simple idea de asistencia pública, se inició un largo tránsito hasta la adopción de políticas de seguridad social integral, bajo los principios de universalidad subjetiva (a todos los ciudadanos), universalidad objetiva (por todos los riesgos sociales), unidad de gestión y solidaridad financiera. En el derecho colombiano, los esfuerzos estatales por regular la provisión de salud e integrarla en la incipiente seguridad social, se materializaron en normas adoptadas en las décadas de los años sesentas y setentas del siglo pasado. En la década de los ochentas, el sistema existente entró en crisis y se inició un debate público para modificar su estructura⁷, que dio lugar a que en la década de los años noventas, ya bajo el influjo de la ambiciosa carta de derechos fundamentales de una nueva Constitución, se acometieran reformas legislativas estructurales, que establecieron una seguridad social integral, preocupada también por la provisión de salud.

Dentro de ese contexto histórico, las instituciones a las que se refiere la norma de la Ley 14 de 1983, alegada por la demandante y replicada en la normativa local de Medellín, fueron desarrolladas en 1975. Las normas sobre la materia dictadas en ese año buscaron institucionalizar la beneficencia iniciada en los años veintes del siglo anterior y articularla con el *Plan Nacional Hospitalario*

⁶ La preocupación estatal al respecto fue evidenciada en el mensaje de Bismarck al *Reichstag* de 1881, en el cual anunció su proyecto de gestar en pocos años un sistema alemán de seguros sociales, que se concretó en las leyes que organizaron seguros de enfermedad (1883), de accidentes de trabajo (1884) y de invalidez y de vejez (1889).

⁷ Dentro de los múltiples estudios económicos y sociales que se elaboraron, se destaca el Informe Chenery se hizo un diagnóstico sobre la problemática de la seguridad social, que determinó la mayor parte de las reformas que se adelantaron a partir de 1990. En salud planteó que debía establecerse un régimen asistencial para los más pobres, para lo cual sugirió algunos mecanismos de financiamiento. Chenery, H; Ocampo, J; y Ramírez, M. "El problema laboral colombiano: diagnóstico, perspectivas y políticas". En: *Informe Final de la Misión de Empleo*. Economía Colombiana, Serie Documentos, separata 10, agosto-septiembre, 1986.

de 1963 (Ley 12 de 1963)⁸, misión que se concretó en la creación del «*Sistema Nacional de Salud*» (artículo 1.º del Decreto 056 de 1975), que tiempo después fue subrogado por completo con el establecimiento de un modelo de seguridad social integral mediante a Ley 100 de 1993.

Al respecto, es suficientemente indicativo el trámite legislativo de esta ley. Inicialmente, el debate sobre la reforma de la seguridad social se limitó al sistema pensional, porque ya se habían dado pasos para la organización del sistema de salud en la Ley 10 de 1990 (que derogó expresamente el Decreto 356 de 1975, que había establecido el régimen de adscripción y vinculación al SNS). Sin embargo, una vez presentado el proyecto de reforma pensional en 1992, el Congreso señaló la necesidad de abordar una reforma integral en salud, a partir de múltiples propuestas que coincidían en la competencia entre los sectores público y privado y en la necesidad de separar a los aseguradores y a los prestadores del servicio. Fue así que se terminó planteando una propuesta unificada, cuya aprobación derivó en la adopción de un nuevo sistema que reestructuró, con parámetros novedosos, sin parangón con los que le precedieron, la prestación de servicios de salud⁹.

Por tanto, con la promulgación de la Ley 100 de 1993, como desarrollo de la concepción constitucional de seguridad social, se estableció un SGSSS distinto del que consagraban la Ley 10 de 1990 y cualquier otra regulación previa. El objetivo declarado de este nuevo sistema, es el de procurar la ampliación de la cobertura hasta lograr que toda la población acceda al sistema (artículo 6.º), para lo cual se unificó la normatividad (*ibidem*), razón por la cual perdieron vigencia las regulaciones anteriores.

⁸ Artículo 1.º Con el fin de atender a las necesidades de salud y de fomentar las iniciativas en este campo, la Nación contribuirá económica y técnicamente a la construcción de hospitales, centros de salud, ancianatos, orfanatos, casas de rehabilitación, asilos y demás entidades de asistencia pública, así como a las ampliaciones, reformas, dotaciones y sostenimiento de los ya existentes. Artículo 2.º El Gobierno Nacional elaborará, desarrollará y modificará el Plan Hospitalario Nacional, para asegurar una adecuada organización y un criterio unificado en materia de salud pública y asistencia social. Este Plan contemplará: a) La programación de los servicios técnicos y administrativos, y la adopción de normas sobre administración y organización. b) La integración de los servicios asistenciales, preventivos, docentes e investigativos. c) La coordinación de las entidades públicas o privadas a través de su clasificación y zonificación. (...) Artículo 3.º El Gobierno, por intermedio del Ministerio de Salud Pública seguirá ejerciendo la inspección y vigilancia sobre las instituciones de utilidad común, según los términos y estipulaciones de la Ley 93 de 1938.

⁹ La indicación del Congreso para elaborar un nuevo proyecto para reestructurar el sector salud bajo nuevos cauces tuvo eco en el Ministro de Salud, Juan Luis Londoño, quien lo hizo siguiendo las tesis que él mismo denominó «*pluralismo estructurado*». Al respecto: Londoño, J; y Frenk, J. "Pluralismo estructurado: Hacia un modelo innovador para la reforma de los sistemas de salud en América Latina". En: Documento de Trabajo, Oficina del Economista Jefe. Washington: BID, nro. 353, 1997. Y Gutiérrez, J; y Restrepo, R. "El pluralismo estructurado de Londoño y Frenk frente a la articulación y modulación del Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS) en Colombia". En: Sociedad y Economía. [S.l.]: nro. 23, ene. 2013, pp. 183-204. ISSN 2389-9050.

3.2- En consecuencia, la Sala concluye que la red institucional del sector salud desarrollada en 1975, que es a la que se refiere la norma de la Ley 14 de 1983, no subsiste en el presente y no son conmutables las instituciones de ese régimen con las del actual. Los operadores jurídicos no pueden desconocer que la Ley 10 de 1990 y, con mayor razón, la Ley 100 de 1993, tuvieron el efecto de restarle eficacia normativa a la referencia hecha en la letra d) del ordinal 2.º del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 a los «*hospitales adscritos o vinculados*» al Sistema Nacional de Salud.

En este punto, se recalca que la desgravación contemplada en la Ley 14 de 1983 y en las posteriores normas que la complementaron no estaba dada a las prestaciones de servicios de salud, sino a aquellas que fueran desarrolladas por unos señalados sujetos, hoy inexistentes, los «*hospitales adscritos o vinculados*» al «*Sistema Nacional de Salud*». De suerte que cualquier ejercicio interpretativo que plantee que la desgravación cubija a las actividades de salud, por el simple hecho de serlo e independientemente de que quienes las lleven a cabo no encuadren dentro de la categoría de hospitales adscritos y vinculados al SNS exigida por la norma, implicaría la conformación, por parte del juzgador, de una *lex tertia* carente de fundamento legal y opuesta al claro dictado de la letra d) del ordinal 2.º del artículo 39 de la Ley 14 de 1983; al tiempo que las propuestas encaminadas a señalar que las actuales IPS son equiparables a las categorías de hospitales adscritos y vinculados al SNS empleadas por la norma, no solo contrarían la interpretación histórica de la norma, sino que constituyen un ejercicio de integración analógica de la disposición encaminado a suplir los vacíos actuales (por circunstancias sobrevinientes) de la disposición.

Corolario de lo anterior, la Sala adopta como criterio de decisión, en el presente caso y hacia futuro, la posición de que la desgravación en ICA de los ingresos derivados de actividades relacionadas con la salud humana es la que está contemplada en el artículo 111 de la Ley 788 de 2002 (ajustada en los términos decididos por la Corte Constitucional en la sentencia C-1040 de 2003), exclusivamente, y no la consagrada en la letra d) del ordinal 2.º, del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 (incorporada en el artículo 259 del Decreto 1333 de 1986), la cual quedó desprovista de eficacia normativa.

Atendiendo a los motivos en los que se funda el criterio de decisión, para la Sala resultan inaplicables las disposiciones incluidas en los ordenamientos municipales que reproducen la letra d) del ordinal 2.º del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, como ocurre en el *sub lite* (artículo 144 del Acuerdo municipal 057 de 2003). En el mismo sentido cabe aclarar que la desgravación de ingresos con fundamento en lo dispuesto en el artículo 111 de la Ley 788 de 2002 opera en todo el territorio nacional, incluso si ese mandato no ha sido incorporado en

la normativa municipal, porque obedece a una disposición constitucional, derivada del inciso 5.º del artículo 48 superior, tal como lo identificó la Corte Constitucional en la sentencia C-1040 de 2003. Consecuentemente, ninguna autoridad municipal podrá obviar el alcance de esa desgravación.

Finalmente, para la Sala es claro que el criterio de decisión adoptado no conlleva que quienes realizan actividades relacionadas con la salud humana le trasladen a los usuarios del sistema el monto de la tributación determinada, en la medida en que el ICA es un impuesto directo que, a diferencia de figuras indirectas como el IVA, no da derecho a que el empresario le repercuta el impuesto a sus clientes.

4- Precisada la norma que rige la desgravación en el ICA de los ingresos derivados de la prestación de servicios de salud (*i.e.* el artículo 111 de la Ley 788 de 2002, en la versión resultante tras el pronunciamiento de constitucionalidad hecho en la sentencia C-1040 de 2003), procede la Sala a especificar el alcance actual de la disposición.

4.1- Las notas distintivas del supuesto de hecho consagrado en la norma, requieren que se acrediten dos circunstancias: en primer lugar, que el contribuyente sea una entidad integrante del SGSSS y, en segundo lugar, que los ingresos percibidos por ese contribuyente correspondan a recursos de la seguridad social destinados a la finalidad del sistema de seguridad social, de conformidad con el artículo 48 de la Constitución y las normas legales que desarrollan el derecho a la seguridad social.

La primera circunstancia viene determinada por el artículo 155 de la Ley 100 de 1993, que consagra el listado de los integrantes del SGSSS, entre los cuales se encuentran las IPS y las EPS, ya sean públicas, privadas o mixtas, si bien son las IPS las que tienen como función prestar los servicios de salud en el nivel de atención correspondiente a los afiliados y beneficiarios del Sistema (letra *i* del artículo 156 y artículo 185 *ejusdem*).

Respecto de la segunda circunstancia, cabe señalar que el sentido preciso del artículo 111 de la Ley 788 de 2002, cuando dispone que «*no forman parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio los recursos de las entidades del SGSSS*», es el de establecer una desgravación para las actividades de servicios de salud realizadas por las IPS, que son remuneradas con recursos que pertenecen al SGSSS y, por ende, están vinculados a la finalidad especial considerada en el artículo 48 constitucional; así mismo, debido a que la Corte Constitucional declaró inexecutable la referencia a los servicios de salud que inicialmente contemplaba la disposición, estarían desgravados los ingresos por la realización de otras actividades que estén

remuneradas con recursos del SGSSS, como podría ser la venta de medicamentos o tecnologías relacionadas con la salud.

Así, para la Sala, los ingresos percibidos por las IPS que están exentos, porque proceden de recursos pertenecientes al SGSSS que por mandato constitucional están afectos a una destinación específica, corresponden a estos conceptos:

4.1.1- Recursos del régimen contributivo y subsidiado del SGSSS:

Según el artículo 201 de la Ley 100 de 1993, la administración y financiación del SGSSS está estructurada a partir de dos regímenes, el contributivo y el subsidiado. En el primero, la vinculación de los individuos y familias al SGSSS se realiza a través del pago de una cotización o de un aporte económico previo, financiado por el afiliado, o de forma conjunta entre este y el empleador o la Nación, según el caso, de conformidad con el artículo 202 *ejusdem*. En el subsidiado, la vinculación de los individuos al SGSSS se hace a través del pago de una cotización subsidiada, total o parcialmente, con recursos fiscales o de solidaridad de que trata la citada ley, que tiene como beneficiarios a la población vulnerable y sin capacidad de pago para cubrir el monto total de la cotización, de conformidad con los artículos 157 y 213 de la ley.

En el régimen subsidiado, de conformidad con el artículo 211 de la Ley 100 de 1993 (modificado por las leyes 1122 de 2007, 1151 de 2007 y 1438 de 2011), la UPC está financiada con recursos procedentes de las entidades territoriales (provenientes de fuentes como el sistema general de participaciones, el monopolio de juegos de suerte y azar, las transferencias de Coljuegos, las regalías y otros recursos que se destinen o se puedan destinar para tal fin), del Fondo de Solidaridad y Garantía (Fosyga) y de otras fuentes.

A su vez, el artículo 162 de la Ley 100 de 1993 dispone que la finalidad del SGSSS es crear las condiciones de acceso a un Plan Obligatorio de Salud (POS) para todos los habitantes del territorio nacional; y establece un POS para el régimen contributivo y subsidiado, que *«permitirá la protección integral de las familias a la maternidad y enfermedad general, en las fases de promoción y fomento de la salud y la prevención, diagnóstico, tratamiento y rehabilitación para todas las patologías, según la intensidad de uso y los niveles de atención y complejidad que se definan»*.

Para la organización y garantía de los servicios incluidos en el plan de beneficios en salud, antes POS, el SGSSS reconoce a las EPS un valor que se denomina UPC, por cada afiliado y beneficiario del sistema, de conformidad con la letra f) del artículo 156 y el artículo 182 de la Ley 100 de 1993. No

obstante, las sumas por UPC no son recursos propios de las EPS y deben manejarse en cuentas separadas del resto de rentas de la entidad.

En el caso de las IPS, no administran ni reciben directamente las cotizaciones de los afiliados ni las UPC, razón por cual la ley no dispone que manejen esos fondos en cuentas distintas o separadas de las cuentas en donde manejan recursos propios como sí lo hace en el caso de las EPS (parágrafo del citado artículo 182). La exigencia de la Ley 100 de 1993, respecto de las IPS, consiste únicamente en que lleven un sistema contable que permita registrar el costo de los servicios, según el parágrafo del artículo 185 *ibidem*.

Por otra parte, el artículo 187 de la Ley 100 de 1993 establece que los afiliados y beneficiarios del SGSSS estarán sujetos a pagos compartidos, cuotas moderadoras y deducibles, que tienen como finalidad racionalizar el uso de los servicios del sistema y complementar la financiación del POS, y constituyen recursos de las EPS a menos de que una porción de ellos se deba transferir al Fosyga (subcuenta de promoción).

Bajo las anteriores premisas, la Sala considera que están exentos en virtud del artículo 111 de la Ley 788 de 2002, los ingresos por servicios de salud, u otras actividades incluidas en el aspecto material del elemento objetivo del hecho generador del ICA, que realice una IPS en cumplimiento de las prestaciones de salud contempladas en el POS o en el plan de beneficios en salud que defina en su momento la autoridad competente, siempre y cuando dichas actividades sean remuneradas a favor de las IPS con recursos del SGSSS, concretándose de esta forma la destinación específica de estos últimos y la prohibición de destinarlos a otras finalidades, de conformidad con el artículo 48 constitucional.

Por tanto, para aplicar la desgravación contemplada en el artículo 111 de la Ley 788 de 2002, la respectiva IPS tiene la carga de demostrar que los ingresos percibidos corresponden a fondos provenientes del régimen contributivo o subsidiado y, por tal razón, remuneran servicios de salud prestados en cumplimiento del POS o del plan de beneficios en salud. Esa carga probatoria es asignada de conformidad con la regla de comprobación en el procedimiento de gestión administrativa tributaria fijada, con carácter general, en el artículo 788 del ET (y reproducida en los ordenamientos de las entidades territoriales con fundamento en el mandato del artículo 59 de la Ley 788 de 2002), que establece que los contribuyentes están obligados a demostrar los hechos o circunstancias que los hacen acreedores o beneficiarios de una exención, cuando para acreditar el derecho a la exención no sea suficiente conocer la naturaleza del ingreso (naturaleza que de igual forma debe estar demostrada).

Finalmente, la Sala precisa que la desgravación cubija ingresos por servicios de salud prestados por las IPS, no previstos en el plan de beneficios en salud, cuando (i) sean ordenados por sentencias judiciales, como sucede en el caso de cobros y recobros; y (ii) el servicio de salud ordenado en virtud del fallo judicial esté remunerado con recursos que por disposición legal pertenecen al régimen contributivo o subsidiado, circunstancias que debe acreditar la IPS, de conformidad con el mencionado artículo 788 del ET.

4.1.2- Recursos del Fosyga:

El artículo 218 de la Ley 100 de 1993 creó el Fosyga como una cuenta adscrita al Ministerio de Salud y Protección Social, sin personería jurídica, que tiene a cargo los recursos que financian y/o cofinancian el SGSSS; y el artículo 219 *ibidem*, junto con el artículo 2.6.1.2 del Decreto 780 de 2016, estructuró al Fosyga con las siguientes subcuentas: (i) Compensación interna del régimen contributivo; (ii) Solidaridad del régimen de subsidios en salud; (iii) Promoción de la salud; (iv) Seguro de riesgos catastróficos y accidentes de tránsito (ECAT); y (v) Garantías para la salud. Los recursos administrados por Fosyga se manejan de forma independiente en cada subcuenta y se destinan de forma exclusiva a las finalidades consagradas en la ley, de conformidad con el artículo 48 de la Constitución, según lo señalado en el artículo 2.6.1.3 del Decreto 780 de 2016.

De las anteriores subcuentas, se destaca que con cargo a la subcuenta ECAT se utilizan recursos para pagar al prestador de servicios de salud los servicios prestados a favor de las víctimas de accidentes de tránsito, de eventos catastróficos de origen natural, de eventos terroristas o de los eventos aprobados por el Ministerio de Salud y Protección Social, de conformidad con las condiciones y términos fijados por el artículo 167 de la Ley 100 de 1993, 2.6.1.4.1 y siguientes del Decreto 780 de 2016.

Respecto de los servicios de salud prestados a víctimas de accidentes de tránsito, se precisa que la desgravación opera solo cuando el servicio es financiado con cargo a los fondos de la subcuenta ECAT, lo cual ocurre cuando no hay cobertura por parte de un seguro obligatorio de daños personales causados en accidentes de tránsito (SOAT, regulado en el artículo 192 y siguientes del Decreto 663 de 1993, Estatuto Orgánico del Sistema Financiero). Lo anterior a diferencia del evento en que los servicios médicos estén amparados por un SOAT pues, en tal caso, los recursos proceden de la compañía aseguradora que expidió la respectiva póliza obligatoria de accidentes de tránsito y no del Fosyga, de conformidad con el parágrafo primero del artículo 167 de la Ley 100 de 1993 y el artículo 2.6.1.4.2.3 del

Decreto 760 de 2016. Igualmente, hay lugar a la desgravación en ICA cuando los servicios médicos prestados, como consecuencia del accidente de tránsito, exceden el tope de 800 salarios mínimos legales diarios vigentes (smldv), con independencia de si hubo o no cobertura del SOAT respecto del monto inferior al tope, pues en tal caso los pagos que superan el tope son asumidos por la EPS (o la ARL, si es accidente de trabajo), a la que se encuentre afiliada la víctima, de conformidad con el párrafo primero del citado artículo 2.6.1.4.2.3.

En esos términos estarían exentas del ICA las actividades realizadas por una IPS cuando sean remuneradas con cargo a cualquiera de las subcuentas del Fosyga, en atención a la finalidad o destinación exclusiva de tales recursos, según el artículo 48 de la Constitución.

Además, cabe destacar que el artículo 66 de la Ley 1753 de 2015 creó la ADRES o Entidad Administradora de los Recursos del Sistema general de seguridad social en salud, que es una entidad de naturaleza especial del nivel descentralizado del orden nacional, asimilada a una empresa industrial y comercial del Estado, con personería jurídica, autonomía administrativa y financiera y patrimonio independiente, y que tiene como objeto administrar los recursos que hacen parte del Fosyga, del Fonset (Fondo de Salvamento y Garantías para el Sector Salud), los que financien el aseguramiento en salud, los copagos por concepto de prestaciones no incluidas en el plan de beneficios del régimen contributivo, los que se recauden como consecuencia de las gestiones que realiza la UGPP; pero sin que en ningún caso la ADRES asuma las funciones asignadas a las EPS. Según el inciso final de la norma en cita, una vez la ADRES entre en operación, se a suprimirá el Fosyga, motivo por el cual el Decreto 546 de 2017 dispuso que la ADRES debía asumir la administración de los fondos del SGSSS desde el 01 de agosto de 2017.

Tomando en consideración lo anterior y el objetivo y destino de los recursos que administra la ADRES (artículos 66 y 67 de la Ley 1753 de 2015), la Sala concluye que las actividades realizadas por una IPS se encuentran exentas del ICA, en la medida en que sean remuneradas o pagadas directamente con los fondos que administra la ADRES.

4.1.3- Regímenes especiales de seguridad social en salud:

También existen fondos que, aunque no pertenecen al SGSSS de la Ley 100 de 1993, hacen parte del sistema de seguridad social y, por ese motivo, se encuentran sometidos a la destinación específica prevista en el inciso quinto del artículo 48 constitucional, lo cual determina que, de conformidad con el artículo 111 de la Ley 788 de 2002, no podrían resultar gravados con ICA. Son

los regímenes especiales o exceptuados de la Ley 100 de 1993 y del sistema de seguridad social en riesgos laborales. Al respecto, el artículo 279 de la Ley 100 de 1993 establece como regímenes exceptuados del SGSSS previsto en la misma ley, los siguientes: (i) el de las Fuerzas Militares y la Policía Nacional; (ii) el del personal civil que presta sus servicios en el Ministerio de Defensa, la Policía Nacional y en la Justicia Penal Militar y su Ministerio Público y que está regido por el Decreto Ley 1214 de 1990; (iii) el del Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio; (iv) el de los empleados de Ecopetrol; y (v) el de las universidades públicas u oficiales sujetas la Ley 647 de 2001.

A juicio de la Sala, para acceder a la desgravación de los servicios de salud remunerados con fondos del respectivo régimen especial exceptuado de la Ley 100 de 1993 es necesario que, analizando el marco normativo del régimen especial, se puedan identificar los recursos que están afectos a la finalidad propia del régimen, a fin de determinar qué servicios de salud están exentos del ICA por ser prestados con cargo a tales recursos vinculados a la finalidad especial de la seguridad social. Para el efecto, no es un elemento de juicio determinante la comparación de tales prestaciones frente al plan de beneficios en salud (antes POS) que contempla la Ley 100 de 1993, pues, se reitera, la desgravación del ICA se edifica sobre la citada prohibición constitucional, y no debido al contenido de las prestaciones que garantizan el derecho a la seguridad social en salud en el marco del régimen del caso.

4.1.4- Recursos del sistema de seguridad social en riesgos laborales:

Los servicios de salud derivados de enfermedades laborales y accidentes de trabajo financiados con cargo a la cotización del Sistema de Seguridad Social en Riesgos Laborales (SSSRL) y organizados por las EPS, de conformidad con el artículo 208 de la Ley 100 de 1993.

Dado lo anterior, la Sala considera que los servicios de salud que llegue a prestar una IPS, en relación con una enfermedad laboral o accidente de trabajo, no están gravados con ICA cuando estén remunerados con cargo a las cotizaciones del SSSRL, en la medida en que se cumpliría con las exigencias normativas consagradas en el artículo 111 de la Ley 788 de 2002. Al anterior análisis cabe añadir que el artículo 31 de la Ley 1562 de 2012 dispone que los recursos del SSSRL, incluyendo las cotizaciones, no podrán ser gravados con impuestos territoriales.

4.2- Aclarado lo anterior, para la Sala también es importante precisar que los servicios o planes de salud previstos en la normativa de seguridad social pero que no se financian con recursos del SGSSS sino con pagos hechos por el respectivo cotizante, para cubrir prestaciones en salud distintas a las

contempladas en el POS o, actualmente, en el plan de beneficios en salud, no se encuentran cubiertos por la desgravación del ICA objeto de análisis.

Ese es el caso de los planes voluntarios de salud regulados en el artículo 169 de la Ley 100 de 1993 (modificado por el artículo 37 de la Ley 1438 de 2011), que cubren asistencias relacionadas con los servicios de salud, son contratados voluntariamente y financiados completamente por el adquirente. La norma, conjuntamente con la reglamentación hecha en el artículo 2.2.4.3 del Decreto 780 de 2016, señala los planes voluntarios de salud que podrán prestarse dentro del SGSSS, a saber: (i) los planes de atención complementaria del POS o del plan de beneficios en salud, emitidos por las EPS; (ii) los planes de medicina prepagada, de atención prehospitalaria o servicios de ambulancia prepagada, emitidos por entidades de Medicina Prepagada; (iii) las pólizas de salud o de seguros emitidas por compañías de seguros vigiladas por la Superintendencia Financiera; y (iv) otros planes autorizados por la Superintendencia Financiera y la Superintendencia Nacional de Salud.

De conformidad con el artículo 2.2.4.2 del Decreto mencionado, los planes voluntarios de salud tienen como características que son un conjunto de beneficios opcionales y voluntarios, por cuanto son responsabilidad exclusiva del particular, pero se requiere que el usuario del plan esté previamente afiliado al SGSSS como cotizante o beneficiario. La norma define los planes como un servicio privado de interés público, cuya prestación no está a cargo del Estado, sino que son ofrecidos por EPS, entidades adaptadas al SGSSS, compañías de medicina prepagada y aseguradoras.

Corolario de lo anterior, para la Sala sí están sometidos al ICA los ingresos percibidos por concepto de la prestación de planes voluntarios de salud, pues, al tratarse de recursos que no provienen del SGSSS, no están incluidos en la desgravación del artículo 111 de la Ley 788 de 2002, ni sometidos a la protección del artículo 48 de la Constitución.

5- De cara a la aplicación del derecho antes precisado, en el caso objeto de enjuiciamiento, se encuentran probados y no se discuten los hechos que se pasan a exponer:

(i) La demandante es una IPS, que para la época de los hechos se encontraba autorizada por las autoridades competentes de la Gobernación de Antioquia (ff. 30 a 38).

(ii) De acuerdo con el certificado de existencia y representación legal, el objeto social de la actora comprende la prestación del servicio de laboratorio clínico;

la prestación de asesorías de carácter científico; y otras actividades afines (ff. 17 a 19 vto.).

(iii) El 26 de abril de 2005, la sociedad presentó la declaración anual del ICA correspondiente al período gravable 2004, así (f. 39):

DETERMINACIÓN DE LA BASE ANUAL	
16. Ingresos brutos totales anuales obtenidos dentro y fuera de Medellín en el 2004	\$10.735.625.000
17. Menos ingresos brutos totales anuales obtenidos fuera de Medellín, excepto para actividades industriales.	\$0
18. Menos total deducciones anuales por todo concepto para Medellín en el 2004	\$10.618.156.000
19. Base gravable total anual para Medellín en el 2004	\$117.469.000

LIQUIDACIÓN PRIVADA				
20. Descripción de actividades industriales, comerciales, de servicios y financieras	21. Ingresos Totales Gravables Anuales por cada Actividad	22. Código Actividad	23. Tarifa	24. Impuesto Anual Industria y Comercio por cada Actividad
Servicios de Salud	\$117.469.000	308	10 x mil	\$1.175.000
25. Impuesto Anual de Industria y Comercio (sume todos los valores de la columna 24)				\$1.175.000
26. Solo para Sector Financiero: Impuesto anual por oficinas adicionales (tarifa anual x número de oficinas).				\$0
27. Mas impuesto Anual de Avisos y Tableros (15% renglón 25 más 15% renglón 26)				\$176.000
28. Total Impuesto Anual de Industria y Comercio y Avisos y tableros (sume renglones 25,26, y 27)				\$1.351.000
29. Menos parte exenta (Impuesto industria y comercio sólo para entidades exentas)				\$0
30. Menos sólo para constructores (Impuesto pagado por proyecto según soportes)				\$0
31. Menos retenciones por Industria y Comercio efectuadas en Medellín en el Periodo Gravable				\$0
32. Impuesto anual a pagar por Industria y Comercio y Avisos (Renglón 28 Menos Renglón 29, 30 y 31)				\$1.351.000
33. Total Saldo a favor anual por Industria y Comercio y Avisos				\$0
34. Sanciones				\$0

(iv) El 6 de julio de 2006, el municipio de Medellín profirió el Requerimiento Especial nro. 1493 (ff. 175 a 176 vto.), en el que propuso modificar la base gravable del impuesto de industria y comercio a la cuantía de \$10.618.156.000 (renglón 19 del formulario de liquidación privada del impuesto). En lo que interesa, el requerimiento especial señala:

... se pudo establecer que están dando una interpretación errónea a la Ley 788 de 2011, artículo 111 y a la sentencia que se derivó posteriormente con respecto a la interpretación de ese artículo, la C-1040 de 2003.

Ellos se han tomado como deducción todos los ingresos (cuenta 41) que por sus actividades de laboratorio médico desarrollaron, cuando la norma fue clara en establecer que lo único que se exoneraría del impuesto de industria y comercio son los

recursos provenientes del Plan Obligatorio de Salud – POS y del SISBEN que estaban a cargo inicialmente de la EPS y ARS. Esta sentencia incluyó a las IPS para que se les exonere con este impuesto, en la parte de los recursos del POS que reciben de las EPS y ARS, pero sí debían tributar sobre los que no están destinados al POS.

Así las cosas, solo se les aceptará como deducción para este año, los ingresos que según el anexo que se envió corresponden a las EPS y ARS, los cuales ascendieron a \$4.136.000 y se les incluirán las que se informaron como menor de la base gravable de las de las compañías de seguros, medicina prepagada, particulares y las IPS. En cuanto a las IPS, se les toman todas, en razón a que no es posible con la documentación enviada, establecer qué parte de estos ingresos corresponden al POS y cuáles no.

Para la base gravable que contemplará el requerimiento se les ha asignado un valor de \$8.291.690.119 el cual se ha obtenido de los ingresos de la cuenta 41¹⁰ por \$10.602.183.238 menos la cuenta 4175¹¹ por \$2.423.826.304, menos el valor a deducir por los ingresos del POS (solo los de las EPS) por \$4.136.000 y más los ingresos de la cuenta 42 que son gravables por \$117.469.185.

(...)

Periodo gravable	2004
Base gravable anual	\$8.291.690.119
Código de actividad	308
Tarifa	10 por mil
Impuesto de industria y comercio	\$82.916.901
Impuesto de avisos	\$12.437.534
Sanción por inexactitud	\$56.402.125

(v) El 8 de febrero de 2007, el municipio de Medellín profirió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 027 (ff. 183 a 184 vto.), que modificó la declaración privada del impuesto en los mismos términos propuestos en el requerimiento especial, incluyendo la sanción por inexactitud. En el acto, se estableció lo siguiente:

Entre los aspectos que dejó claros la Sentencia aludida es que una cosa son los recursos que tanto las EPS como las IPS captan por los pagos de sobreaseguramiento o planes complementarios que los afiliados al Régimen Contributivo asumen motu propio, por medio de un contrato individual con las entidades de salud para obtener servicios complementarios -como por ejemplo la medicina prepagada- por fuera de los previstos en el POS. Estos ingresos y todos los demás recursos que excedan los exclusivos para prestación del POS son rentas que pueden ser gravadas con impuestos por los recursos captados. Es decir, las ganancias que las EPS y las IPS obtengan por la prestación de servicios diferentes a los previstos legal y jurisprudencialmente como Plan Obligatorio de Salud, no constituyen rentas parafiscales y por tal pueden ser gravadas.

¹⁰ Ingresos por venta de servicios.

¹¹ Descuentos y devoluciones.

(vi) Con ocasión del recurso de reconsideración presentado por la sociedad demandante, el municipio de Medellín expidió la Resolución nro. SH 17-296, del 20 de noviembre de 2007, que aceptó deducciones por concepto de ingresos derivados de la prestación de servicios incluidos en el POS por cuantía de \$2.067.414.220, de modo que modificó la liquidación en el siguiente sentido (ff. 185 a 190):

Periodo gravable	2004
Base gravable anual	\$6.224.275.899
Código de actividad	308
Tarifa	10 por mil
Impuesto de industria y comercio	\$62.242.759
Impuesto de avisos	\$9.336.414
Sanción por inexactitud	\$42.136.904

Dicho acto ratificó que sólo era posible excluir de la base gravable los ingresos provenientes de los recursos del POS, por lo cual no fueron acogidos los argumentos de la demandante dirigidos a desgravar todos los servicios de salud prestados por el año base 2004.

(vii) El 22 de junio de 2006, la demandante aportó certificado del revisor fiscal, que da cuenta del objeto social de la demandante, del monto total de los ingresos operacionales y no operacionales informados en la declaración de ICA del período gravable 2004 y de la cuantía de los ingresos según la entidad a quien se prestó el servicio (clasificando tales entidades en compañías de seguros, ARP, EPS, IPS, particulares y medicina prepagada).

6- Bajo las normas y los hechos constatados, cabe concluir en el *sub lite* que durante el periodo en cuestión (*i.e.* año gravable 2004), los ingresos no sometidos a tributación en la jurisdicción de Medellín para las entidades integrantes del SGSSS fueron aquellos enmarcados dentro de las previsiones del artículo 111 de la Ley 788 de 2002, aquí precisadas, pero, en todo caso, la carga de demostrar los hechos que configuran el supuesto de aplicación de la desgravación recae sobre las entidades contribuyentes, del modo en que lo prescribe el artículo 788 del ET (norma aplicable en Medellín en virtud de la remisión general hecha desde el Capítulo VIII del Decreto municipal 011, del 06 de enero de 2004, al régimen de pruebas regulado en el ET).

Si bien la actora acreditó que tiene la calidad de IPS, y en ese orden de ideas es una entidad que pertenece al SGSSS que vería desgravados los ingresos correspondientes (especificados en el fundamento jurídico nro. 4 de esta sentencia), por otra parte, no demostró que las prestaciones de servicios de salud en cuestión fueron remuneradas con cargo a los recursos de la

seguridad social. Al respecto se deben hacer algunas precisiones en torno al mérito probatorio de las pruebas contables aportadas por la demandante al proceso, es decir, a los certificados de los revisores fiscales (ff. 46 a 49), al reporte «*libro mayor detallado por tercero*» (ff. 50 a 55) y al «*libro mayor general*» (ff. 56 a 58).

De conformidad con el criterio manifestado en numerosas ocasiones por la Sección, ese tipo de pruebas deben valorarse de acuerdo con las reglas de la sana crítica y deben llevar al convencimiento del hecho objeto prueba, razones por las cuales se ha exigido que esas certificaciones den cuenta acerca de si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos, detallando los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse, de manera que no pueden versar sobre simples afirmaciones o enunciados sin respaldo documental o contable alguno¹². Atendiendo a esos criterios, la Sala observa que las pruebas contables aportadas por la actora no llevan al convencimiento sobre el objeto de prueba, es decir, la fuente del ingreso.

En efecto, desde los documentos contables del plenario no queda afirmado que los ingresos obtenidos provengan de recursos del SGSSS conforme a lo arriba explicado, circunstancia que es la que acredita el derecho a la desgravación del artículo 111 de la Ley 788 de 2002, motivo por el cual, atendiendo a la regla de juicio que le está impuesta a esta judicatura desde el mencionado artículo 788 del ET, deben negarse las pretensiones de la demanda.

En consecuencia, están llamados a prosperar los cargos de apelación.

7- Ahora, respecto de la sanción por inexactitud impuesta a la actora con fundamento en el artículo 172 del Acuerdo 057 de 2003 del municipio de Medellín, cabe considerar lo siguiente:

La norma tipifica a título de inexactitud la omisión de ingresos gravados, la inclusión de deducciones, descuentos y exenciones inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias de datos o factores falsos, equivocados o incompletos, de los cuales derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor del contribuyente o responsable. Tal infracción es sancionada con una multa equivalente al 60% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la

¹² Entre otras, las sentencias: del 13 de diciembre de 2017 (exp. 20858, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), del 15 de noviembre de 2017 (exp. 20393, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), del 13 de octubre de 2016 (exp. 19892, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez) y del 5 de diciembre de 2011 (exp. 16332, CP: Hugo Fernando Bastidas).

liquidación oficial y el declarado por el contribuyente. Pero, por otra parte, la norma también determina que no será objeto de reproche punitivo la conducta cuando la autoliquidación inexacta del tributo se deba a un error de apreciación relativo al derecho aplicable (que no sobre los hechos del caso), pues se dispone que «*no se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos*», del mismo modo en que lo prevé el artículo 647 del ET.

En vista de que en el *sub lite* la Sala determinó que el demandante autoliquidó el ICA incluyendo una desgravación que a la postre resultó improcedente, se daría una adecuación típica entre la conducta juzgada y el tipo infractor descrito en la norma. Sin embargo, igualmente se evidenció a lo largo de las actuaciones administrativas y judiciales que la autoliquidación inadecuada traía causa en las vicisitudes normativas y jurisprudenciales que han afectado la materia y que llevaron a la actora a considerar que sus circunstancias encontraban amparo en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983. En esas circunstancias, resulta razonable la disparidad de criterio de la demandante y, por tanto, la Sala estima que se configura el error de prohibición al que se refiere la norma sancionadora. En consecuencia, queda establecido que la actora carecía de conciencia sobre la antijuridicidad de su conducta, motivo por el cual la Sala procederá a revocar la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados.

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

FALLA:

Revocar la sentencia del 21 de marzo de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho iniciado por el Laboratorio Médico Las Américas Ltda. contra el municipio de Medellín. En su lugar,

Primero. Declarar la nulidad parcial de la Resolución SH 17-296, del 20 de noviembre de 2007, en lo relativo a la sanción por inexactitud.

Segundo. A título de restablecimiento del derecho, **declarar** que el demandante no está obligado al pago de la sanción por inexactitud.

Tercero. Negar las otras suplicas de la demanda.

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

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sala

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Con salvamento de voto

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ