LEGIS móvil
www.legismovil.com

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., veinte (20) de agosto de dos mil quince (2015)

Radicación: 05001233100020110102001 (20717)
Actor: CLÍNICA DE OFTALMOLOGÍA SAN DIEGO S.A.

Demandado: MUNICIPIO DE MEDELLÍN

Asunto: Impuesto de industria y comercio periodo gravable 2008

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia de 9 de agosto de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda.

La parte resolutiva del fallo apelado dispuso lo siguiente:

*«**PRIMERO. SE DECLARA** la nulidad de la **Resolución No. 14103 del 15 de febrero del 2010 (sic) "por medio de la practica una Liquidación de Revisión" (sic) proferida** por la Subsecretaría de Rentas del Municipio de Medellín.*

***SEGUNDO.** Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento de derecho, se ordena al municipio de Medellín efectuar la devolución del saldo a favor resultante del impuesto de **Industria y Comercio y Aviso, correspondiente al período gravable 2008, teniendo en cuenta para ello las sumas amparadas por el prohibido gravamen,** es decir, aquellas percibidas por la sociedad como ingresos de la prestación del Servicio de Salud, **devolviendo en consecuencia,** los valores que resulten a su favor, junto con los intereses corrientes y moratorios, que correspondan de conformidad con los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario Nacional, aplicable por remisión expresa del artículo 202 el Decreto 11 de 2004 – Estatuto Tributario Municipal.*

TERCERO.** Adicional a lo anterior, se declara que la sociedad demandante **no está obligada al pago de la sanción por inexactitud contenida en la resolución anulada.

***CUARTO.** Désele cumplimiento a esta sentencia en los términos del os artículos 176, 177 y 178 del Código Contencioso Administrativo.*

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

ANTECEDENTES

El 28 de abril de 2009, la Clínica de Oftalmología San Diego S.A. presentó su declaración de ICA por el año gravable 2008 en la que informó una base gravable

anual de industria y comercio de $2.455.929.366, un total impuesto de $21.707.434 y retenciones por $9.289.471.

Como consecuencia de la solicitud de devolución del saldo a favor de la declaración presentada por la Clínica el 17 de septiembre de 2010, el Municipio fiscalizó la declaración.

Mediante requerimiento especial 14103 de 20 de octubre de 2010[1], el Municipio propuso modificar la declaración privada para adicionar ingresos gravados, porque solo eran aceptables como ingresos no gravados los provenientes del Plan Obligatorio de Salud POS, y no los servicios complementarios de salud previstos en el artículo 169 de la Ley 100 de 1993, pues no hacen parte del Sistema General de Seguridad Social en Salud, sino que son actividades comerciales y de servicios.

La modificación fue propuesta en los siguientes términos[2]:

> «[…]
>
> Año gravable
> 2008
>
> Base (S) Gravable (S) Anual
> $11.801.366.387
>
> […]

[1] Fl. 346-347
[2] Fl. 357 y 358

LEGIS móvil
www.legismovil.com

Impuesto de Industria y Comercio	$ 132.783.670
Impuesto de Avisos y Tableros	$ 19.917.550
Retenciones practicadas	$ 9.269.471
Total Impuesto	$ 143.431.749

ARTÍCULO SEGUNDO. Aplicar sanción por inexactitud de conformidad con el Artículo 198 del Acuerdo 67 de diciembre de 2008, por valor de $78.596.272.

[…]»

Por Resolución 14103 de 15 de febrero de 2010 (sic)[3], el Municipio profirió liquidación oficial de revisión, mediante la cual modificó la declaración del impuesto de industria y comercio presentada por la actora por el año gravable 2008, en los términos propuestos en el requerimiento especial.

Por Resolución 8945 de 23 de mayo de 2011, se corrigió la fecha de la liquidación oficial de revisión y se precisó que esta corresponde al 15 de febrero de 2011[4].

La actora prescindió del recurso de reconsideración y demandó directamente la liquidación oficial de revisión.

[3] Fl. 349-351
[4] Fl. 353.

LEGIS móvil
www.legismovil.com

DEMANDA

La Clínica de Oftalmología San Diego S.A., en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

> *«[…] comedidamente solicito se declare la nulidad de la Resolución No 014103 de febrero de 2010 (SIC) proferida por la Subsecretaría de Rentas Municipales de la Secretaría de Hacienda, dependencias de la Alcaldía del Municipio de Medellín y en consecuencia de dicha nulidad se restablezca en su derecho a mi representada declarando ajustada a derecho la declaración presentada por el impuesto de industria y comercio del periodo gravable 2008.*
>
> *De la misma manera se ordene a quien corresponda la devolución de la suma* ***CIENTO CINCUENTA Y OCHO MILLONES CUATROCIENTOS OCHENTA Y TRES MIL OCHOCIENTOS ONCE PESOS ($158.483.811)*** *según solicitud de devolución radicado No. 01201000104665 de fecha 17 de septiembre de 2010, con las respectivas actualizaciones, indexaciones e intereses según lo establecido en las normas legales vigentes.*
>
> *De manera subsidiaria, y si sólo en gracia de discusión la petición central que antecede no prosperara, comedidamente solicito se anule la imposición de la sanción de inexactitud porque en cualquier caso el proceder de mi representada obedecería a una clara diferencia de criterios frente al sentido y alcance de las normas invocadas y sustentadas por nuestra parte y bajo las cuales le era permitido entender que no hay lugar a la aplicación del tributo discutido y menos la conexa sanción.*

Finalmente, dada la abundante y reiterada jurisprudencia que en contra de los fundamentos de la actuación oficial ha expedido el mismo Consejo de Estado (lo que permite establecer que la discusión aquí planteada sólo obedece a una necia y perniciosa rebeldía de la Secretaría de Hacienda de Medellín, nugatoria del verdadero derecho del administrado que constituye una clara burla a los pronunciamientos y fallos de la jurisdicción) la actuación conlleva por demás un desconocimiento de que la tarifa del impuesto para la prestación de servicios de salud fue derogada incluso por solicitud expresa de la propia administración municipal.

Por todo ello, solicito al Señor Juez que condene en costas a la parte demandada, cuyos soportes o certificaciones se anexan. No hacerlo de esta manera resultaría convalidado que se preservara por el municipio en su ilegal proceder y en su desconocimiento a los mandamientos de la jurisdicción.»

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 2 y 29 de la Constitución Política.
- Artículos 2 y 3 del Código Contencioso Administrativo.
- Artículo 39 de la Ley 14 de 1983.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Violación del debido proceso

Al gravar los ingresos obtenidos por la Clínica por la prestación de servicios de salud, el Municipio desconoció la jurisprudencia del Consejo de Estado y el artículo

39 de la Ley 14 de 1983, que prohíben gravar con el impuesto de industria y comercio a las IPS. También vulneró la obligación de realizar verificaciones y practicar pruebas en aras de obtener una correcta determinación del impuesto.

Por consiguiente, violó el debido proceso y el derecho de defensa, puesto que estos no se materializan simplemente con otorgar un recurso, sino en la esmerada valoración fáctica y legal que permita resolver en derecho y no bajo una interpretación autoritaria y fiscalista.

Los ingresos de la actora por prestación de servicios de salud no están gravados con ICA

La no inclusión de los ingresos por la prestación de servicios de salud en la base gravable del impuesto de industria y comercio se ajusta a derecho, pues la exención es para todos los integrantes del Sistema General de Salud, independientemente de la denominación de la entidad prestadora de servicios de salud o de si esta es privada o pública.

La Clínica es una entidad de derecho privado cuyo objeto social es la prestación de servicios de salud y, como tal, pertenece al Sistema General de Seguridad Social en Salud, de acuerdo con los artículos 5 y 7 de la Ley 10 de 1990 y 155 de la Ley 100 de 1993. Esta calidad le da derecho a la exclusión tributaria de ICA frente a los ingresos derivados de los servicios de salud.

No existe tarifa de ICA para la prestación de servicios de salud

El Municipio no tiene tarifa para liquidar el impuesto de industria y comercio, pues la que existía en el artículo 46 del Acuerdo 57 de 2003, fue eliminada por el artículo 51 del Acuerdo 67 de 2008.

En efecto, revisados los códigos de las actividades de servicio establecidos en el artículo 51 del Acuerdo 67 de 2008 (301 a 306), no se aparecen los servicios de salud y seguridad social integral. Los códigos que los establecían fueron suprimidos de manera intencional, como puede verse en la exposición de motivos de este Acuerdo. Entonces, es incoherente que la Administración retire las normas que gravaban los servicios de salud y ahora aplique la tarifa que corresponde a otros servicios no especificados.

Improcedencia de la sanción por inexactitud

Si en gracia de discusión se aceptara que los ingresos de prestación servicios de salud percibidos por la Clínica están gravados con el impuesto de industria y comercio es improcedente aplicar la sanción de inexactitud establecida en el artículo 647 del Estatuto Tributario. Ello, porque la conducta de la Clínica tiene sustento en todo el marco normativo que otorga la exención y en la jurisprudencia que ha dirimido las controversias sobre este asunto, lo cual configura una diferencia de criterios frente a la Administración respecto del alcance de las normas discutidas.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El demandado se opuso a las pretensiones de la demanda, así[5]:

La finalidad del literal d) del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 fue la de no gravar los ingresos por la prestación del servicio público de salud. Por tanto, los ingresos que perciben las instituciones prestadoras de salud que no tengan esa finalidad están gravados con el impuesto de industria y comercio.

El artículo 48 de la Constitución Política garantiza que los recursos del Sistema de Seguridad Social en Salud previsto en la Ley 100 de 1993 lleguen y se destinen únicamente a su función propia, protegiendo así la viabilidad económica y el acceso a la salud de toda la población.

Los artículos 48 y 49 de la Constitución Política y 155, numeral 3º de la Ley 100 de 1993, incluyen como integrantes del Sistema General de Seguridad Social en Salud a todas las entidades de orden privado. No obstante, de conformidad con el artículo 169 de la referida ley, no todas las entidades que presten servicios de salud lo hacen como integrantes de dicho sistema y con recursos a su cargo, ya que existen servicios que son adquiridos y financiados en forma particular, entre los que se encuentran los planes de medicina prepagada y las pólizas de salud.

Luego, no son las clínicas las que están excluidas del impuesto de industria y comercio, sino el ingreso que proviene de la prestación del servicio de salud mediante el POS. Por consiguiente, los ingresos que obtienen las IPS para pagos 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 de servicios prestados directamente a los

[5] Folios 316 a 322.

particulares no tienen como destinación específica el sistema de salud y, como tales, se encuentran plenamente gravados, como es el presente caso.

En efecto, los ingresos que se adicionaron a la actora corresponden a servicios de optometría, cirugía láser, cirugía ARS, exámenes de diagnóstico, venta de medicamentos óptica, lo cuales no hacen parte del POS.

Por lo anterior, no se configura una diferencia de criterios, pues lo que se presenta son unas deducciones improcedentes, por lo cual procede la sanción por inexactitud.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró la nulidad del acto demandado, con base en los argumentos que se resumen así [6]:

La demandante es una IPS y como tal es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio únicamente respecto de los ingresos que obtiene por el desarrollo de actividades industriales y comerciales. Lo anterior, conforme con el artículo 11 de la Ley 50 de 1984. La intención del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 es no someter al impuesto a las entidades de salud que estén organizadas como clínicas u hospitales presten el servicio público de salud.

[6] Folios 522 a 535

Esta exclusión legal no tiene el alcance que le da la Administración. Por tanto, no solo están excluidos de ICA solo los ingresos del POS y del SISBÉN, pues lo que hizo la sentencia C-1040/03 fue aclarar que las IPS prestan los servicios de salud por encargo de las EPS y que estos se retribuyen con la UPC.

Así, en la medida en que son destinados a la prestación de los servicios de salud, los ingresos que perciben las IPS forman parte de los recursos de la seguridad social y en ese contexto las IPS gozan de la no sujeción prevista en el literal d) del artículo 39 de la Ley 14 de 1983.

Por lo anterior, la prohibición establecida en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 cobija a las entidades prestadoras de servicios de salud por el solo hecho de tener dicha condición, sin hacer distinción en el origen de los recursos que manejan, pues la no sujeción establecida en la ley y en el Decreto 352 de 2002 (sic), no está condicionada a que los servicios prestados correspondan a los contenidos en el POS. Lo contrario equivaldría a convertir automáticamente en actividades comerciales, los servicios médicos prestados por fuera del POS.

No se ordena la devolución de $158.483.811, pues el acto demandado es la liquidación oficial de revisión por el año gravable 2008. Por tanto, las sumas y periodos que pudieron ser objeto de solicitud de devolución, de los cuales no hay prueba, escapan al control de legalidad en este asunto.

En consecuencia, se ordena al demandado que devuelva el saldo a favor resultante del impuesto de industria y comercio por el año gravable 2008, que incluye los ingresos percibidos por la actora en la prestación del servicio de salud, con los

intereses corrientes y de mora de los artículos 836 y 864 del Estatuto Tributario, aplicables por remisión del Estatuto Tributario Municipal.

No procede la condena en costas dado que la conducta asumida por la demandada no evidencia mala fe ni es constituye abuso del derecho.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló en los siguientes términos[7]:

La nulidad de un acto administrativo hace que las cosas vuelvan a su estado anterior. Por consiguiente, al declararse la nulidad del acto demandado, cualquier saldo a favor que se haya solicitado debe ser devuelto sin importar el año a que pertenezca, pues el origen del litigio fue la solicitud de devolución presentada por la Clínica el 17 de septiembre de 2010, por $158.483.811, cifra que el Municipio aceptó como saldo a favor al enviar varios recibos de cobro del impuesto.

Como consecuencia de dicha solicitud, arbitrariamente el Municipio incluyó dentro de la base gravable de ICA, los ingresos por prestación de servicios de salud no incluidos en el POS, por lo cual eliminó el saldo a favor e impuso sanción por inexactitud. Entonces, al declararse la nulidad del acto demandado y como restablecimiento del derecho la firmeza de la declaración privada, surge como consecuencia la configuración de un saldo a favor por el valor señalado, independientemente de los periodos a los cuales pertenece dicho saldo, pues al declarar la nulidad la sentencia dejó en firme el saldo a favor.

[7] Fl. 537 a 539

Por lo tanto, el Tribunal debe ordenar la devolución del saldo a favor solicitado por la demandante.

El **Municipio** apeló con base en los siguientes argumentos[8]:

La finalidad del literal d) del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 fue la de no gravar los ingresos provenientes de la prestación del servicio público de salud. Por tanto, los ingresos que perciben las IPS que no tengan esa finalidad están gravados con el impuesto de industria y comercio. El criterio para no gravarlos obedece a la naturaleza de los recursos obtenidos y no a la naturaleza de las funciones que desempeñan dichas entidades.

Los artículos 48 y 49 de la Constitución Política y 155, numeral 3º de la Ley 100 de 1993 incluyen como integrantes del Sistema General de Seguridad Social en Salud a todas las entidades de orden privado. No obstante, de conformidad con el artículo 169 de la referida ley, no todas las entidades que presten servicios de salud lo hacen como integrantes de dicho sistema y con recursos a su cargo ya que existen servicios que son adquiridos y financiados en forma particular, entre los que se encuentran los planes de medicina prepagada y las pólizas de salud.

Luego, no son las clínicas las que están excluidas del tributo, sino el ingreso que proviene de la prestación del servicio mediante el POS. Por consiguiente, los ingresos que obtienen las IPS para pagos de administración y distribución de utilidades, los excedentes provenientes del pago del POS, los que perciben por

[8] Fl. 545 a 556

concepto de medicina prepagada, planes complementarios, pólizas de salud y servicios prestados directamente a los particulares no tienen como destinación específica el sistema de salud y, como tales, se encuentran plenamente gravados con ICA.

Así, la no sujeción respecto al sistema de salud debe interpretarse solo en relación con los recursos del POS, que son los que se ocupan de lo que se entiende como servicio público de salud. Lo que no haga parte del POS se encuentra gravado con el impuesto de industria y comercio, pues dentro de dicho sistema las IPS pueden ejercer actividades comerciales y de servicios.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró lo expuesto en el recurso de apelación. Adicionalmente expuso lo siguiente[9]:

En otros actos administrativos el Municipio ha aceptado que los ingresos por prestación de servicios de salud no son gravados con el impuesto de industria y comercio, por lo que resulta contradictorio que decida gravarlos en el acto demandado y que, además, insista en ello, pues contraría no solo la jurisprudencia al respecto, sino su propia posición, lo cual crea un tratamiento discriminatorio.

Igualmente en distintos actos y en situaciones idénticas al presente caso, no ha impuesto la sanción por inexactitud, pues ha aceptado que existe diferencia de criterios sobre la interpretación del derecho aplicable.

[9] Fl. 564 a 568

El **demandado** no alegó de conclusión.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de la apelación interpuesta por las partes, la Sala decide si es legal la liquidación oficial de revisión que practicó el demandado para modificar la declaración de ICA presentada por la actora por el año gravable 2008 en el sentido de adicionar como ingresos gravados con ICA, los provenientes de los servicios de salud prestados por fuera del POS e imponer sanción por inexactitud. También decide si, en caso de que deba anularse el acto acusado, procede la devolución del saldo a favor solicitado por la demandante.

En desarrollo de lo dispuesto en los artículos 48 y 49 de la Constitución Política, la Ley 100 de 1993 creó el Sistema de Seguridad Social Integral, cuyo objeto es garantizar los derechos irrenunciables de las personas para obtener una calidad de vida acorde con la dignidad humana. Dicho sistema comprende, además de las obligaciones del Estado y la sociedad, las instituciones y **los recursos destinados a garantizar la cobertura de las prestaciones de carácter económico**, **de salud y de servicios complementarios regulados en la citada ley y en normas futuras**.

Del Sistema de Seguridad Social Integral forman parte los sistemas general de pensiones, **general de seguridad social en salud** y general de riesgos profesionales.

El Sistema General de Seguridad Social en Salud tiene como objetivo regular **el servicio público esencial de salud** y crear las condiciones de acceso de toda la población al servicio en todos los niveles de atención. Para el efecto, el literal c) del artículo 156 de la Ley 100 de 1993 establece que todos los afiliados al Sistema General de Seguridad Social en Salud recibirán un plan integral de protección de la salud, con atención preventiva, médico-quirúrgica y medicamentos esenciales, denominado **Plan Obligatorio de Salud o POS**.

Conforme con el artículo 49 de la Constitución Política, la atención en salud es un servicio público a cargo del Estado que puede ser prestado por entidades particulares bajo su vigilancia y control, lo cual está de acuerdo con lo establecido en artículo 365 *ibídem,* según el cual los servicios públicos estarán sometidos al régimen jurídico que fije la ley, podrán ser prestados por el Estado, directa o indirectamente, por comunidades organizadas o por particulares.

En concordancia con lo anterior, el Sistema General de Seguridad Social en Salud adoptado por la Ley 100 de 1993 contempla como uno de sus principios la libre escogencia, según el cual el sistema permite la participación de diferentes entidades que ofrezcan la administración y la prestación de los servicios de salud, bajo las regulaciones y vigilancia del Estado y asegura a los usuarios libertad en la escogencia entre las entidades promotoras de salud y las instituciones prestadores de servicios de salud, cuando ello sea posible, según las condiciones de oferta de servicios.

La Corte Constitucional ha señalado que la participación privada en la prestación del servicio público de salud se basa en la sostenibilidad de la inversión financiera, la cual **debe generar un margen para el empresario que compense el costo de oportunidad de los recursos**. En este caso, la asignación de recursos obedece a consideraciones en torno a la demanda de bienes y servicios, la disponibilidad de recursos para ofrecer una respuesta a esa demanda y el costo de los mismos **y la perspectiva de una ganancia financiera para el empresario**[10].

Desde esta perspectiva, la atención en salud tiene una doble connotación: como servicio público y como actividad económica. Al generar un margen de ganancia para quien presta los servicios de salud, es necesario precisar si, como lo dice el demandado, únicamente se encuentran excluidos del impuesto de industria y comercio los ingresos provenientes de la prestación de los servicios del Plan Obligatorio de Salud y no los servicios de salud que no hacen parte del POS.

Frente al problema jurídico planteado en relación con la adición de ingresos, la Sala reitera el criterio expuesto en sentencia de 24 de mayo de 2012[11] en la cual se retomó el criterio jurisprudencial de la Sección[12].

---

[10] C-974/02
[11] Expediente 17914, Consejera Ponente Martha Teresa Briceño de Valencia, reiterado entre otras providencias, en las siguientes: sentencias de 16 de agosto de 2012, exp. 18114, C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia; de 6 de diciembre de 2012, exp. 19550, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; de 24 de enero de 2013, exp. 18467, C.P. William Giraldo Giraldo; de 28 de diciembre de 2013, exp. 18736, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 1 de junio de 2014, exp. 20117, Martha Teresa Briceño de Valencia.
[12] Entre otras, ver sentencias de 2 de marzo de 2001, exp. 10888, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; de 10 de junio de 2004, exp. 13299, C.P. Elizabeth Whittingham García; de 9 de diciembre del 2004, exp. 14174, C.P. Ligia López Díaz; de mayo 5 de 2005, exp. 14442, C.P. María Inés Ortiz Barbosa; de 13 de octubre de 2005, exp. 15265, C.P. Ligia López Díaz; de 7 de febrero de 2008, exp. 15785; de 10 de abril de 2008, exp. 16640, C.P. María Inés Ortiz Barbosa y de 14 de octubre de 2010, exp. 17926, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

El Sistema General de Seguridad Social en Salud creado por la Ley 100 de 1993 está integrado entre otras entidades[13], por las Entidades Promotoras de Salud (EPS) y las Instituciones Prestadoras de Salud (IPS), las cuales pueden ser de naturaleza pública, privada o mixta.

Como se precisó, en la prestación del servicio público de salud concurren el Estado y los particulares, lo que tiene como objeto ampliar la cobertura y mejorar la calidad del servicio, no solo a través de la prestación de los servicios que integran esa parte *esencial* que garantiza el Estado (POS), sino que además puedan intervenir con **planes adicionales de salud**[14].

En efecto, el artículo 169 de la Ley 100 de 1993 inicialmente estableció que las EPS podrían ofrecer planes complementarios al Plan Obligatorio de Salud, financiados en

---

[13] **ARTICULO. 155.-Integrantes del sistema general de seguridad social en salud.** El sistema general de seguridad social en salud está integrado por:
1. Organismos de dirección, vigilancia y control:
a) Los Ministerios de Salud y de Trabajo;
b) El consejo nacional de seguridad social en salud, y
c) La superintendencia nacional en salud;
2. Los organismos de administración y financiación:
a) Las entidades promotoras de salud;
b) Las direcciones seccionales, distritales y locales de salud, y
c) El fondo de solidaridad y garantía.
3. Las instituciones prestadoras de servicios de salud, públicas, mixtas o privadas.
4. Las demás entidades de salud que, al entrar en vigencia la presente ley, estén adscritas a los Ministerios de Salud y Trabajo.
5. Los empleadores, los trabajadores y sus organizaciones y los trabajadores independientes que cotizan al sistema contributivo y los pensionados.
6. Los beneficiarios del sistema general de seguridad social en salud en todas sus modalidades.
7. Los comités de participación comunitaria "Copacos" creados por la Ley 10 de 1990 y las organizaciones comunales que participen en los subsidios de salud.

[14] Sentencia de 24 de mayo de 2012, expediente 17914.

su totalidad por el afiliado con recursos distintos a las cotizaciones obligatorias[15]. La anterior norma fue modificada por el artículo 37 de la Ley 1438 de 2011 en la que se estableció que los planes complementarios o Planes Voluntarios de Salud, pueden ser de los siguientes tipos[16]:

- Planes de atención complementaria del Plan Obligatorio de Salud emitidos por las Entidades Promotoras de Salud.
- Planes de Medicina Prepagada, de atención prehospitalaria o servicios de ambulancia prepagada, emitidos por entidades de Medicina Prepagada.
- Pólizas de seguros emitidos por compañías de seguros vigiladas por la Superintendencia Financiera.
- Otros planes autorizados por la Superintendencia Financiera y la Superintendencia Nacional de Salud.

El artículo 17 del Decreto 806 del 1998 establece que estos planes se prestan dentro del Sistema General de Seguridad Social en Salud, es decir, que hacen parte de dicho sistema. Y los artículos 1[17] y 8[18] de la Ley 100 de 1993 disponen,

---

[15] **ARTÍCULO 169.** Las entidades promotoras de salud podrán ofrecer planes complementarios al plan de salud obligatorio de salud, que serán financiados en su totalidad por el afiliado con recursos distintos a las cotizaciones obligatorias previstas en el artículo 204 de la presente ley.
[…]

[16] En similar sentido lo hace el artículo 19 del Decreto 806 de 1998.

[17] **ARTICULO 1. Sistema de seguridad social integral**. El sistema de seguridad social integral tiene por objeto garantizar los derechos irrenunciables de la persona y la comunidad para obtener la calidad de vida acorde con la dignidad humana, mediante la protección de las contingencias que la afecten
El sistema comprende las obligaciones del Estado y la sociedad, las instituciones y los recursos destinados a garantizar la cobertura de las prestaciones de carácter económico, de salud y servicios complementarios, materia de esta ley, u otras que se incorporen normativamente en el futuro

[18] **ARTICULO 8. Conformación del sistema de seguridad social integral**. El sistema de seguridad social integral es el conjunto armónico de entidades públicas y privadas, normas y procedimientos y está conformado por los regímenes generales establecidos para pensiones, salud, riesgos profesionales y los servicios sociales complementarios que se definen en la presente ley

respectivamente, que los recursos originados en estos **servicios complementarios** hacen parte del **Sistema de Seguridad Social Integral** y que dichos planes adicionales conforman ese **sistema.**

Por su parte, el artículo 9 de la Ley 100 de 1993 establece que *"no se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la seguridad social para fines diferentes a ella",* lo cual concuerda con el querer que el Constituyente plasmó en el artículo 48 de la Constitución Política[19].

En consonancia con lo anterior, la Corte Constitucional ha dicho que en la prestación del servicio público de salud **tienen cabida otros planes que complementan los derechos prestacionales y que las empresas dedicadas a la celebración de este tipo de contratos hacen parte del Sistema General de Seguridad Social en Salud**, de modo que son responsables de la prestación de un servicio público, aunque su esquema de contratación sea voluntario y se rija por las normas del derecho privado[20].

El artículo 39 numeral 2) literal d) de la Ley 14 de 1983 prohíbe gravar con el impuesto de industria y comercio a «los hospitales adscritos o vinculados al **sistema nacional de salud**». Comoquiera que esta norma fue expedida en un contexto distinto al actual, se hace necesario precisar su alcance, con base en la jurisprudencia que se reitera.

---

[19] **ARTÍCULO 48.** (…)
No se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella.
[20] C-331/03

El **Sistema Nacional de Salud** a que hace referencia el artículo 39 de la 14 de 1983, que luego fue sustituido por el "Sistema de Salud" por la Ley 10 de 1990, debe entenderse hoy como "**Sistema de Seguridad Social en Salud**", puesto que con la entrada en vigencia de la Ley 100 de 1993 se reorganizó nuevamente el sector salud, sin que por ello pueda afirmarse que la no sujeción prevista en el citado artículo haya perdido vigencia.

A su vez, el término "hospital" contenido en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983, debe entenderse en un sentido amplio. Es decir, cobija a todas las entidades públicas o privadas que presten un servicio de salud dentro del Sistema de Seguridad Social en Salud.

La no sujeción del artículo 39 numeral 2 literal d) de la Ley 14 de 1983 es de carácter subjetivo, pues, según el artículo 32 de la ley citada, son sujetos pasivos del impuesto las personas naturales, jurídicas y sociedades de hecho y la intención del legislador 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, sin que hubiera hecho alguna precisión en cuanto al origen de los recursos que manejan.

Sin embargo, conforme con el artículo 11 de la Ley 50 de 1984, cuando estas entidades realicen actividades industriales o comerciales serán sujetos del impuesto de industria y comercio, en lo relativo a tales actividades.

Así, los recursos provenientes de actividades industriales y comerciales que no sean propias de las entidades hospitalarias, en sentido amplio, no están cobijadas por la no sujeción del artículo 39 de la Ley 14 de 1983. Es decir, que las actividades de

servicios que prestan los hospitales, en su calidad de tales, son las únicas a las que se les puede aplicar la no sujeción creada por el legislador.

Por lo anterior, carece de fundamento aplicar la no sujeción dependiendo de los recursos con los que se pagan los servicios de salud o de si están o no incluidos en el POS. En efecto, el beneficio que prevé el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 abarca de manera general la actividad de servicios de salud que prestan las entidades, cualquiera sea su naturaleza, puesto que, se insiste, la finalidad de la norma fue la de no someter a estas instituciones a obligaciones formales ni sustanciales en materia de ICA, respecto de las actividades de servicios de salud que presten, como se sostuvo en sentencia de 24 de mayo de 2012, exp. 17914 que se reitera:

> "[…]
>
> […] la Sala advierte que constitucionalmente el servicio público [de salud] es amplio en cuanto se refiere a la "atención en salud". Sin embargo, el Estado, dentro de sus posibilidades, garantiza a través del Sistema General de Seguridad Social en Salud una parte de ese servicio que denomina servicio público *esencial* de salud, esto es, unas prestaciones básicas a las que tenga acceso toda la población con el fin de recuperar la salud e impedir el menoscabo de la capacidad económica y así lo reconoce cuando define al POS como "el **conjunto básico de servicios de atención en salud** a que tiene derecho, en caso de necesitarlos, todo afiliado al Régimen Contributivo que cumpla con las obligaciones establecidas para el efecto […]"[21]
>
> No obstante lo anterior, la Carta[22] permitió que en la prestación del servicio de salud concurrieran las entidades privadas, con el objeto de ampliar su cobertura y mejorar la calidad, no solo a través de la

[21] Dcto. 806/98 art. 7.
[22] Art. 49 inciso 2 C.P.

prestación de los servicios que integran esa parte *esencial* que garantiza el Estado (POS), sino que además puedan intervenir con planes adicionales de salud, estos últimos autorizados dentro del esquema del Sistema de Seguridad Social en Salud y que deben ser regulados por el Estado por hacer parte de un servicio público[23].

[…]

[…] uno de los principios del Sistema de Seguridad Social en Salud es el de la *libre escogencia*, que consiste en garantizar a los usuarios libertad en la elección entre las Entidades Promotoras de Salud y los prestadores de servicios de salud dentro de su red en cualquier momento de tiempo[24].

En esa medida, la ley introduce un campo de libre competencia económica[25] entre los particulares y el Estado para ofrecer servicios de salud, todo ello con la finalidad de hacer competitivo el mercado y mejorar la calidad y eficiencia del servicio[26]. Entonces, es dentro del mercado de servicios de salud, donde tienen cabida todas las prácticas comerciales legales que pueden implementar los participantes del sector para ofrecer y vender sus servicios, lo cual es aplicable no sólo a la prestación de los previstos en el POS sino además a todos los planes adicionales que la Ley 100 de 1993 ha habilitado para que sean prestados por los particulares y que, como se vio, también hacen parte del servicio público de salud y se sujetan a las normas que sobre competencia rigen para la actividad económica y la iniciativa privada.

---

[23] C-736/07. "Ahora bien, de esta reglamentación constitucional, de manera especial de lo afirmado por el artículo 365 cuando indica que los servicios públicos *"estarán sometidos al régimen jurídico que fije la ley, podrán ser prestados por el Estado, directa o indirectamente, por comunidades organizadas, o por particulares",* la Corte entiende que el constituyente quiso definir que las personas o entidades que asuman la prestación de los servicios públicos tendrán no sólo un régimen jurídico especial, sino también una naturaleza jurídica especial; esta particular naturaleza y reglamentación jurídica encuentra su fundamento en la necesidad de hacer realidad la finalidad social que es definida por la misma Carta como objetivo de la adecuada prestación de los servicios públicos".
[24] Art. 153-12 L. 100/93
[25] Art. 333 C.P.
[26] C-974/02

> En suma, 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" (Subraya la Sala)

De acuerdo con el criterio jurisprudencial expuesto, la no sujeción del artículo 39 numeral 2 literal d) de la Ley 14 de 1983 se aplica a clínicas y hospitales respecto de los ingresos que reciban por concepto de los servicios de salud que presten.

Al anterior análisis debe integrarse el artículo 111 de la Ley 788 de 2002 que, luego de la inexequibilidad parcial declarada por la Corte Constitucional[27], dispone que *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 de Seguridad Social en Salud**, conforme con su destinación específica, como lo prevé el artículo 48 de la Constitución Política*[28].

---

[27] Sentencia C-1040 de 2003

[28] El artículo 111 de la Ley 788 de 2002, antes de la declaratoria de inexequibilidad, disponía lo siguiente:
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.

El artículo 111 de la Ley 788 de 2002 se complementa con el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 dado que mientras este es de carácter subjetivo, pues establece un beneficio para las entidades que prestan servicios de salud dentro del Sistema de Seguridad Social en Salud**,** el artículo 111 de la Ley 788 de 2002 **es de carácter real** porque excluye de la base gravable del impuesto los recursos que obtienen las entidades integrantes del sistema[29].

Ahora bien, es cierto, como lo dice el demandado, que la sentencia C-1040/03 estableció que sobre los recursos que las EPS y las IPS captan por concepto de primas de sobreaseguramiento o planes complementarios por fuera de lo previsto en el POS, puede recaer el ICA.

No obstante, es del caso reiterar que dicha sentencia solo es obligatoria y vinculante en cuanto decidió sobre la inexequibilidad de los apartes demandados del artículo 111 de la Ley 788 de 2002, así como la parte motiva que sirvió de fundamento a dicha decisión o *ratio decidendi*, es decir, los argumentos que tienen relación directa o nexo causal con la prohibición de incluir las unidades de pago por capitación UPC en la base gravable del impuesto de industria y comercio de las entidades integrantes del Sistema de Seguridad Social en Salud.

Además, para declarar la inexequibilidad parcial del artículo 111 de la Ley 788 de 2002, la Corte se basó en una norma general del ICA, esto es, el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, y omitió hacer un análisis integral de la normativa que en materia de este impuesto rige para las entidades de salud, en particular, lo dispuesto en los artículos 39 de la Ley 14 de 1983 y 11 de la Ley 50 de 1984, que sí han sido abordados por la Sala en los distintos

[29] Sentencia de 24 de mayo de 2012, exp 17914, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

pronunciamientos que sirven de fundamento a la presente sentencia, lo que permite sostener una conclusión distinta a la expuesta en la sentencia C-1040/03[30].

De otra parte, en la sentencia de 24 de mayo de 2012, que se reitera, al referirse a la cirugía estética con fines de embellecimiento y procedimientos de cirugía plástica cosmética como servicios excluidos del POS, la Sala precisó que teniendo en cuenta que el Decreto 806 de 1998 autoriza a los Planes de Atención Complementaria (PAC) a **incluir procedimientos expresamente excluidos del POS**, la no sujeción del impuesto de industria y comercio *"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"* [31].

Así pues, la no sujeción al ICA por los servicios de salud a que se refiere el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 también cobija aquellos servicios complementarios del POS expresamente autorizados por las entidades competentes y que sean prestados por entidades que hagan parte del Sistema de Seguridad Social en Salud.

En esa medida, para que opere el beneficio consagrado en el artículo 39 numeral 2 literal d) de la Ley 14 de 1983, es necesario que se demuestre la condición de ingresos obtenidos por la prestación de servicios de salud por POS o por planes complementarios o adicionales del POS.

---

[30] Sentencia de 1 de junio de 2014, exp. 20117
[31] Expediente 17914, C.P Martha Teresa Briceño de Valencia

En el caso *sub exámine,* se encuentran probados y no se discuten los siguientes hechos:

La actora hace parte del Sistema de Seguridad Social en Salud.

Conforme con el certificado de existencia y representación legal, la demandante tiene dentro del objeto social las siguientes actividades[32]:

> *«1o. El ejercicio, promoción y desarrollo de actividades médicas en la especialidad de oftalmología y de las demás ciencias paramédicas que le son afines como los son la optometría, la ortóptica, la enfermería oftalmológica, la óptica y similares.*
>
> *[…]*
>
> *6o. La explotación, a título de propietario o tenedor, establecimientos comerciales tales como farmacias, laboratorios clínicos y químicos, ópticas»*

En la declaración del impuesto de industria y comercio del año gravable 2008, la actora determinó un impuesto de $21.707.434, una base gravable anual de $2.455.929.366 y unas retenciones de ICA por $9.269.471.
La base gravable anual que declaró la actora por $2.455.929.366, corresponde a los siguientes conceptos[33]:

CUENTA	DETALLE	CODIGO ACTIVIDAD	INGRESOS
41350	Venta de medicamentos	204 (Actividad comercial)	$257.135.530
41351	Óptica	207 (Actividad comercial)	$1.685.541.005
	Ingresos no operacionales[34]		$513.252.832

[32] Fl. 4 vto.
[33] Folio 357

El 17 de septiembre de 2010, la actora presentó solicitud de devolución[35]. Como consecuencia de ello, el Municipio fiscalizó la declaración tributaria.

Para tal efecto, mediante requerimiento 14103 de 2010 solicitó a la actora, entre otra información, la siguiente[36]:

1. Balance de prueba a 31 de diciembre de 2008 y copia auxiliar de la cuenta de ingresos con indicación de la cuenta del PUC.

2. Certificado expedido por contador o revisor fiscal en el que conste, entre otra información, la siguiente:

   a. Descripción de las actividades de salud realizadas en Medellín, clasificadas POS y no POS.
   b. El monto de los ingresos operacionales y no operacionales generados a 31 de diciembre de 2008, de acuerdo con los registros en libros de contabilidad.
   c. Relación de ingresos discriminados por terceros y por conceptos generados en actividades de venta de medicamentos, parqueaderos, rendimientos financieros, cafeterías y otros ingresos.
   d. Conciliación de ingresos brutos anuales entre las declaraciones de renta, IVA y registros contables con la declaración del impuesto de industria y comercio en Medellín.

El 24 de septiembre de 2010 la actora dio respuesta al requerimiento y allegó, entre otras, la siguiente información[37]:

«[…]

---

[34] Según certificado de revisor fiscal, estos ingresos corresponden a intereses, diferencia en cambio, descuentos por pronto pago, dividendos, arrendamientos, honorarios por asesoría, servicios técnicos, recuperaciones y diversos (folio 363).
[35] En la liquidación oficial de revisión se da cuenta de la existencia de la solicitud de devolución, no del monto que se solicitó devolver, del cual no hay prueba en el expediente.
[36] Folio 324.
[37] Folio 325

Balance de prueba por cuenta a cuatro niveles antes de cierre a diciembre de 31 de 2008. 17 folios.
Libro auxiliar general de ingresos a diciembre 31 de 2008. 4 folios.
Certificado expedido por revisor fiscal de la empresa Francisco López Restrepo. 2 folios.

[…]»

Con base en la información allegada, el Municipio adelantó el proceso de determinación tributaria y adicionó **$11.801.366.387** como ingresos gravados. Lo anterior, porque no provinieron de los servicios que se prestan dentro del POS, por lo que, de acuerdo con la propuesta de adición del requerimiento especial[38], en la liquidación oficial de revisión adicionó ingresos por los siguientes servicios[39]:

CUENTA	DETALLE	INGRESOS	CÓDIGO	TARIFA
41103801	OPTOMETRÍA	$50.203.978	306	10‰
41200202	CIRUGÍA	$$5.936.688.942	306	10‰
41200204	CIRUGÍA LÁSER	$1.135.657.541	306	10‰
41250701	CIRUGÍA ARS	$315.314.608	306	10‰
41250702	EXÁMENES DE DIÁGNÓSTICO	$2.251.967.785	306	10‰
41250703	EXÁMENES DE DIAGNÓSTICO	$1.621.657.852	306	10‰
41250703	EXÁMENES DE DIAGNÓSTICO	$28.119.160	306	10‰
	TOTAL INGRESOS[40]	$11.801.366.387	306	10‰

Para resolver este asunto, la Sala reitera el criterio expuesto en sentencia de 14 de mayo de 2015, en la que se decidió un asunto similar[41].

[38] Folio 357 vto
[39] Folios 367 a 369 vto
[40] Aunque la suma de los conceptos en mención da un total de $11.339.609.866, el Municipio adicionó $11.801.366.387 sin explicar de dónde resultó ese mayor valor
[41] Exp. 19357, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

En esa oportunidad, el Municipio adicionó ingresos gravados con el impuesto de industria y comercio porque no correspondían a servicios de salud POS y no precisó a qué conceptos correspondían los ingresos adicionados. La Sala sostuvo que, no obstante lo anterior, con fundamento en el artículo 177 del Código de Procedimiento Civil, correspondía a la demandante demostrar la improcedencia de la adición de ingresos.

Sobre el particular, la Sala precisó lo siguiente[42]:

> «[…]
>
> De lo expuesto, se advierte que el municipio de Santiago de Cali adicionó ingresos en cuantía de $39.765.260.000, por no corresponder a servicios de salud POS, pero no precisó a qué conceptos correspondían.
>
> De su parte, la demandante, a lo largo del proceso, tampoco aportó ninguna prueba que diera cuenta de que los valores desconocidos por la Administración de Impuestos de Cali estuvieran directamente relacionados con la actividad de prestación del servicio de salud. Se limitó a decir que sólo se podían gravar los ingresos percibidos con ocasión del desarrollo de actividades industriales y comerciales, sin aportar los registros contables o cualquier prueba que controvirtiera el dicho de la Administración. Ni siquiera aportó la declaración del impuesto de industria y comercio por el año gravable 2005.
>
> Al argumento de que desarrollaba actividades no sujetas, la Fundación Valle del Lili agregó, además, que era al municipio de Santiago de Cali

[42] Sentencia de 14 de mayo de 2015, exp. 19357, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

al que le correspondía desvirtuar los valores consignados en la declaración.

Sobre el particular, es del caso traer a colación el pronunciamiento efectuado por la Corte Constitucional en la sentencia T-575 de 2014[43], en la que se analizó el tema de la carga de la prueba en casos análogos como el analizado. En este punto, la sentencia sostuvo:

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

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

> *Sería desatinado atribuir a la demandada la obligación de desacreditar las cifras presentadas por su contradictor, menos aun en el trámite judicial; máxime, cuando los actos administrativos con los que resolvió la respectiva solicitud de devolución gozan, incuestionablemente, de una presunción de legalidad."* (Se subraya)

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

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

> […]»

De acuerdo con las pruebas que figuran en el expediente, está probado y no se discute, que la actora hace parte del Sistema de Seguridad Social en Salud. También está probado que parte de los ingresos por los servicios de salud provienen del POS y parte corresponde a ingresos no POS.

No obstante, la actora no demostró que los ingresos que el Municipio adicionó como gravados provinieran de la prestación de servicios de salud en desarrollo de planes complementarios o adicionales al Plan Obligatorio de Salud. En efecto, no se advierte que los ingresos que la actora obtuvo por concepto de la prestación de servicios de optometría, cirugía, cirugía láser, cirugía ARS y exámenes de diagnóstico correspondan a **la prestación de**

servicios de salud dentro de los planes complementarios o adicionales al POS.

La actora se limitó a decir que hace parte del Sistema General de Seguridad Social en Salud cuyo objeto social es la prestación del servicio público de salud y que por esa razón tiene derecho a la no sujeción al ICA respecto de todos los ingresos derivados de la prestación de los servicios de salud.

En consecuencia, procede la adición de ingresos gravados efectuada por el Municipio en los actos demandados.

Dado que se desvirtuó el cargo que dio lugar a la nulidad de los actos demandados, la Sala procede a estudiar los demás argumentos de la demanda.

Tarifa de ICA para la prestación de servicios de salud

La actora sostiene que el Municipio no fijó la tarifa para liquidar el impuesto de industria y comercio por la actividad del servicio de salud, pues la que existía en el artículo 46 del Acuerdo 57 de 2003, que gravaba los servicios de salud y seguridad social integral, fue eliminada de manera intencional como se advierte en el artículo 51 del Acuerdo 67 de 2008 y puede verse en la exposición de motivos de este Acuerdo.

La Sala advierte que para el periodo gravable en discusión, esto es, el año 2008, el Acuerdo vigente era el 57 de 2003 y no el Acuerdo 67 de 6 de diciembre de 2008, como lo entiende la actora. Ello, porque el impuesto de industria y comercio es de periodo y conforme con el artículo 338 de la Constitución Política, las leyes,

ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, deben aplicarse a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva normativa. Por lo anterior, el Acuerdo 67 de 2008 solo tiene aplicación a partir del año gravable 2009.

Así, en el caso en estudio es aplicable el artículo 46 del Acuerdo 57 de 2003 que establecía lo siguiente:

"ARTÍCULO 46: CÓDIGOS DE ACTIVIDAD Y TARIFAS DE INDUSTRIA Y COMERCIO.

[…]

CÓDIGO	DESCRIPCIÓN	TARIFA
[…]	[…]	[…]
Servicios […] 308	[…] Servicios básicos de telecomunicaciones, servicios públicos domiciliarios de telecomunicaciones, telecomunicaciones en general, **servicios de salud y de seguridad social integral**. […]	[…] 10 x mil

Es de anotar que si bien el Municipio aplicó el artículo 51 del Acuerdo 67 de 2008, que grava " *las demás actividades de servicios*"- Código 306, con una tarifa de ICA

del 10‰ y no el artículo 46 del Acuerdo 57 de 2003, que expresamente grava con ICA *"los servicios y salud y seguridad social integral*"- Código 308, tal situación no genera, en este caso, la nulidad de la liquidación oficial de revisión por violación del debido proceso. Ello, por cuanto la tarifa del artículo 46 del Acuerdo 57 de 2003, que es la norma aplicable, es del 10%, es decir, la misma tarifa que aplicó el Municipio en el acto demandado.

Sanción por inexactitud

Señala la demandante que si en gracia de discusión se aceptara que los ingresos de prestación servicios de salud percibidos por la Clínica están gravados con el impuesto de industria y comercio, es improcedente aplicar la sanción por inexactitud. Lo anterior, porque existe diferencia de criterio entre la demandante y el Municipio respecto del alcance de las normas discutidas, pues la conducta de la primera tiene sustento en el marco normativo que otorga el beneficio y en la jurisprudencia que ha dirimido las controversias sobre este asunto.

El artículo 172 del Acuerdo 57 de 2003, en concordancia con el artículo 647 del Estatuto Tributario Nacional, regula la sanción por inexactitud en el municipio demandado, en los siguientes términos:

> **"ARTÍCULO 172: SANCIÓN POR INEXACTITUD**: Constituye inexactitud en la declaración privada, la omisión de ingresos susceptibles de ser gravados con el Impuesto, así como la inclusión de deducciones, descuentos y exenciones inexistentes, el abono de retenciones por Industria y Comercio y Avisos y Tableros no practicadas en Medellín, no comprobadas o no establecidas en el presente Estatuto, la clasificación indebida de actividades, no liquidar Avisos y Tableros cuando exista la obligación, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias de datos o factores falsos, equivocados o

> incompletos, de los cuales se derive un menor Impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor del contribuyente o responsable.
> La sanción por inexactitud en la declaración presentada por el contribuyente, será equivalente al sesenta por ciento (60%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el Impuesto declarado por el contribuyente.
> […]
> PARÁGRAFO: 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 la administración del impuesto y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos".

En este caso, procede la sanción por inexactitud porque la actora omitió ingresos gravados y de esta omisión se derivó un menor impuesto a pagar. Así lo entendió la Sala en sentencia de 14 de mayo de 2015, en la que se decidió un asunto similar[44]:

> « […]
>
> La Sala parte de precisar que es cierto que entre las partes se presentó una diferencia de criterios sobre la causación del impuesto de industria y comercio por los servicios de salud. Pero también es cierto que sobre este aspecto se le dio la razón a la demandante y no al municipio en el sentido de que no solo los ingresos por servicios POS y POS-S están exentos del impuesto. Lo que ocurrió fue que al verificar el origen de los ingresos que adicionó el municipio de Santiago de Cali a la base gravable del impuesto de industria y comercio, **la demandante no probó que esos ingresos también se percibieron por la prestación de servicios de salud distintos de los del POS y POS S.** Tampoco

[44] Exp. 19357, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

probó que esos ingresos se hayan percibido por actividades no gravadas, no sujetas o exentas.

[…].

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

[…] » (Negrillas fuera de texto)

Conforme con lo anterior, en el presente asunto no se configura la diferencia de criterio sobre el derecho aplicable porque en la declaración de ICA del año gravable 2008 la demandante incluyó, de manera improcedente, ingresos constitutivos del impuesto de industria y comercio como si no estuvieran gravados con el impuesto.

De acuerdo con lo precisado por la Sala, la no sujeción al impuesto de industria y comercio, establecida en el artículo 39 literal d) de la Ley 14 de 1983, únicamente cobija los servicios de salud del POS y los planes complementarios y adicionales a este.

En el presente asunto la Clínica excluyó del impuesto unos ingresos por la prestación de servicios de salud pero no demostró que provenían de planes complementarios o adicionales al POS. No prospera el cargo.

En consecuencia, al no prosperar ninguno de los cargos, se revoca la sentencia apelada. En su lugar, se niegan las pretensiones de la demanda.

Por último, frente a la solicitud de unificación jurisprudencial elevada por la actora[45] con fundamento en el artículo 271 de la Ley 1437 de 2011[46], la Sala precisa lo siguiente:

El 7 de abril de 2015, estando el expediente al Despacho para fallo, la actora pidió que la Sala unificara jurisprudencia en los procesos 20110107601 y en este, que corresponde al 20110102001, en los que es demandante, por cuanto de manera frecuente los Tribunales y jueces administrativos profieren sentencias contradictorias en relación con el reconocimiento de los intereses del artículo 863 del Estatuto Tributario en los procesos de devolución de impuestos.

---

[45] Folios 616 a 626

[46] **Artículo 271. Decisiones por importancia jurídica, trascendencia económica o social o necesidad de sentar jurisprudencia**. Por razones de importancia jurídica, trascendencia económica o social o necesidad de sentar jurisprudencia, que ameriten la expedición de una sentencia de unificación jurisprudencial, el Consejo de Estado podrá asumir conocimiento de los asuntos pendientes de fallo, de oficio o a solicitud de parte, o por remisión de las secciones o subsecciones o de los tribunales, o a petición del Ministerio Público.
En estos casos corresponde a la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado dictar sentencias de unificación jurisprudencial sobre los asuntos que provengan de las secciones. Las secciones de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado dictarán sentencias de unificación en esos mismos eventos en relación con los asuntos que provengan de las subsecciones de la corporación o de los tribunales, según el caso.
Para asumir el trámite a solicitud de parte, la petición deberá formularse mediante una exposición sobre las circunstancias que imponen el conocimiento del proceso y las razones que determinan la importancia jurídica o trascendencia económica o social o la necesidad de unificar o sentar jurisprudencia. Los procesos susceptibles de este mecanismo que se tramiten ante los tribunales administrativos deben ser de única o de segunda instancia. En este caso, la solicitud que eleve una de las partes o el Ministerio Público para que el Consejo de Estado asuma el conocimiento del proceso no suspenderá su trámite, salvo que el Consejo de Estado adopte dicha decisión.
La instancia competente decidirá si avoca o no el conocimiento del asunto, mediante auto no susceptible de recursos".

La actora sostuvo que ante la disparidad de criterios y la importancia del tema, la decisión que se profiera, además de tener importancia jurídica y ser de trascendencia económica, es necesaria para sentar jurisprudencia. Ello, porque en los procesos en mención, que se originan en la misma solicitud de devolución, se ordenó la devolución de los intereses en forma distinta. En efecto, en el proceso 20110107601, en el cual el Tribunal falló en segunda instancia, se ordenó la devolución del saldo a favor solo con la indexación, mientras que, en este asunto, el Tribunal respetó el criterio uniforme del Consejo de Estado, pues además de los intereses del artículo 863 del Estatuto Tributario, ordenó la indexación.

El artículo 271 del Código Contencioso Administrativo y de lo Contencioso Administrativo asigna a las secciones de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado la competencia para dictar sentencias de unificación, de oficio, a solicitud de parte, por remisión de las subsecciones de la Corporación o de los tribunales o por petición del Ministerio Público.

La unificación debe estar sustentada en razones de importancia jurídica, trascendencia económica o social o necesidad de sentar jurisprudencia y procede frente a procesos que se encuentren pendientes de fallo en las subsecciones de la Corporación o de los tribunales, evento en el cual deben tramitarse en única o segunda instancia.

Por auto de 6 de noviembre de 2014[47] la Sala precisó que las solicitudes de unificación jurisprudencial que se hicieran con fundamento en el artículo 271 de la Ley 1437 de 2011 solo eran procedentes para las demandas y los procesos que se instauraran con posterioridad a la entrada en vigencia del citado código y no para

[47] C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Exp. 19445

los procesos que se iniciaron en vigencia del Decreto 01 de 1984 o Código Contencioso Administrativo.

En la citada providencia, la Sala precisó lo siguiente:

> *«[…]*
>
> *Las peticiones de expedición de sentencia de unificación jurisprudencial por importancia jurídica, por trascendencia económica o social o por necesidad de sentar jurisprudencia es una figura que creó la Ley 1437 de 2011 (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo). Por lo tanto, esa figura se aplica a los procesos que se instauren con posterioridad a la entrada en vigencia de ese código. No se aplica a los procesos que se rigen por el Decreto 01 de 1984.*
>
> *Conforme con el artículo 308 de la Ley 1437 de 2011, el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo comenzó a regir el 2 de julio de 2012 y se aplica, únicamente, a las demandas y procesos que se instauren con posterioridad a la entrada en vigencia. Los demás procesos continuarán rigiéndose por el régimen jurídico anterior (Decreto 01 de 1984).*
>
> *En el caso concreto, la demanda se interpuso el 29 de marzo de 2011*[48]*, es decir, en vigencia del Decreto 01 de 1984. Luego, esa es la norma aplicable a esta controversia. Como en este proceso no se aplica la Ley 1437 de 2011, la petición de expedición de sentencia de unificación no es procedente, pues, como se dijo, las figuras creadas por el nuevo*

[48] Conviene precisar que, en principio, la demanda se interpuso ante los juzgados administrativos de Bogotá. No obstante, el Juzgado 41 Administrativo de Bogotá, por auto del 7 de marzo de 2012, declaró la nulidad de todo lo actuado y remitió el proceso a esta Corporación.

Código Contencioso Administrativo no se aplican en los procesos regulados por el Decreto 01 de 1984.

Ahora, el artículo 4° de la Ley 1395 de 2010 tampoco es aplicable en este caso, pues si bien esa norma prevé que a "solicitud del Magistrado sustanciador, la sala plena especializada podrá decidir los recursos de apelación interpuestos contra autos o sentencias, cuando se trate de asuntos de trascendencia nacional, o se requiera unificar la jurisprudencia o establecer un precedente judicial", lo cierto es que esa norma rige para la jurisdicción ordinaria, no para la jurisdicción de lo contencioso administrativo. En esta jurisdicción, ese tema está regulado por el artículo 130 del Decreto 01 de 1984.

En todo caso, vale decir que, conforme con el artículo 130[49] del Decreto 01 de 1984, la petición de unificación tampoco resulta procedente porque la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo puede conocer asuntos por importancia jurídica o trascendencia económica a petición del Ministerio Público o de oficio, pero no a petición de parte.

[…]»

En esta oportunidad, la Sala rectifica el criterio expuesto en la mencionada providencia, pues si bien este proceso se rige por el Código Contencioso Administrativo, el artículo 34 inciso 1 de la Ley 270 de 1996 prevé que el Consejo de Estado es el **máximo tribunal de la jurisdicción de lo contencioso administrativo** y en tal calidad le corresponde **la unificación**

---

[49] "ARTÍCULO 130. ASUNTOS REMITIDOS POR LAS SECCIONES. **A solicitud del Ministerio Público, o de oficio**, las Secciones podrán remitir a la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo aquellos asuntos que se encuentren para fallo y que por su importancia jurídica o trascendencia social ameriten ser decididos por ésta. La Sala Plena decidirá si avoca o no el conocimiento del asunto.

Igualmente, la Sala Plena podrá asumir directamente el conocimiento de los asuntos que se encuentren para fallo en cualquiera de las Secciones." (Se resalta).

de la jurisprudencia antes y después de la expedición de la Ley 1437 de 2011.

No obstante, en este asunto se niega la solicitud de unificación de jurisprudencia formulada por la actora, porque al negarse las pretensiones de la demanda, no hay lugar a pronunciarse respecto al reconocimiento de intereses sobre la suma que la actora pidió en devolución, dado que la procedencia de tal pretensión habría de estudiarse solo en caso de que se anularan los actos demandados.

Las razones anteriores son suficientes para revocar la providencia apelada. En su lugar, se niegan las pretensiones de la demanda y la solicitud de unificación de jurisprudencia.

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

REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar dispone:

NIEGÁNSE las pretensiones de la demanda y la solicitud de unificación jurisprudencial

LEGIS móvil
www.legismovil.com

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
ACLARA EL VOTO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ RAMÍREZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ