



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

**SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

**Bogotá D.C., veintiuno (21) de febrero de dos mil  
diecinueve (2019)**

**Radicación**      número:      **05001-23-33-000-2013-00405-01**  
**(21551)**  
**Actor:**            **CENTRO DE AUDIOLOGÍAS E IMPLANTES**  
                         **COCLEARES LTDA**  
**Demandado:**    **MUNICIPIO DE MEDELLÍN**

**Referencia:**      NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

**Temas:**            ICA por prestación de servicios de salud y venta de  
                         implementos médicos.

**Sentencia segunda instancia**

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por el Municipio de Medellín, ente demandado, contra la sentencia del 28 de julio de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia que declaró la nulidad de los actos demandados.

**ANTECEDENTES**

**1. Demanda**

## **1.1. Pretensiones**

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, la sociedad Centro de Audiologías e Implantes Cocleares Ltda., solicitó que se hicieran las siguientes declaraciones y condenas:

*"1. Que se declare nulo el acto administrativo contenido en la Resolución No. 4891 del 6 de febrero de 2012, proferida por la Subsecretaría de Rentas Municipales de la Secretaría de Hacienda del Municipio de Medellín, mediante el cual negó la exención del pago del impuesto de industria y comercio y la devolución por este concepto al CENTRO DE AUDIOLOGÍA E IMPLANTES COCLEARES.*

*2. Que se declare nulo el acto administrativo contenido en la Resolución SH 17-0756 de 2012, por la cual resolvió recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución No. 4891 del 6 de febrero de 2012.*

*3. Que se declare nulo el acto administrativo contenido en la Resolución 4893 del 10 de septiembre de 2012 que practica liquidación de revisión.*

*4. Que como consecuencia de la anterior declaración del acto anulado no se podrá derivar efecto alguno frente a la sociedad demandante.*

*5. Que como consecuencia de la declaración de nulidad del acto administrativo contenido en la Resolución SH 17-0756 de 2012, se restablezca en derecho a mi representada excluyendo los ingresos provenientes de servicios de salud.*

*6. Que como consecuencia de la declaración del acto administrativo contenido en la Resolución No. 4891 del 6 de febrero de 2012 y SH 17-0756 de 2012 se restablezca en derecho al CENTRO DE AUDIOLOGÍA E IMPLANTES COCLEARES devolviéndosele por concepto del Impuesto de Industria y Comercio los períodos gravables 2005 a 2010 la suma de TREINTA Y CINCO MILLONES SETENTA Y NUEVE MIL SESENTA Y TRES PESOS (\$35.079.063.00)"*

## **1.2. Hechos relevantes para el asunto**

1.2.1.- El Centro de Audiología e Implantes Cocleares Ltda. solicitó al Municipio de Medellín que se anulara el registro de la empresa como contribuyente del impuesto de Industria y Comercio en el Municipio de Medellín, la devolución de las sumas pagadas por dicho concepto desde el inicio de actividades a la fecha de la petición, y la condonación de la deuda pendiente a título de ICA.

1.2.2.- Mediante la Resolución No. 4891 de 6 de febrero de 2012, la Secretaría de Hacienda del Municipio de Medellín negó la petición, porque concluyó que la actora realizaba actividades distintas a la prestación de servicios de salud, que sí estaban gravadas con ICA.

1.2.3.- La anterior fue confirmada por la Resolución SH 17-056 de 10 de septiembre de 2012.

1.2.4.- Por su parte, la administración inició fiscalización en relación con el ICA del año gravable 2010, respecto del cual profirió requerimiento especial y posteriormente liquidación oficial de revisión (Resolución No. 4893 de 10 de septiembre de 2012).

### **1.3. Normas violadas y concepto de la violación**

La sociedad demandante citó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 2 y 29 de la Constitución Política de Colombia.
- Artículos 1 y 3 de la Ley 1437 de 2011.
- Artículo 39 de la Ley 14 de 1983.
- Artículos 4, 5 y 7 de la Ley 10 de 1990.
- Acuerdo 67 de 2008<sup>1</sup>.

En el concepto de la violación expuso, en síntesis:

1.3.1.- Los actos cuestionados desconocen que la demandante presta servicios de salud, que al tenor de lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983, no están gravados con el impuesto de Industria y Comercio. Por lo tanto, no es sujeto pasivo del ICA y tiene derecho a que se cancele su inscripción en el registro de

---

<sup>1</sup> Por medio del cual se modifica el Acuerdo 57 de 2003, se actualiza y compila la normativa sustantiva tributaria vigente aplicable a los tributos del Municipio de Medellín.

contribuyentes del gravamen, y a que se devuelva lo pagado por dicho concepto.

1.3.2.- Así mismo, se vulnera el derecho al debido proceso de la actora, porque la administración no *“valoró ni desvirtuó los argumentos fácticos y jurídicos planteados por la sociedad demandante<sup>2</sup>”*

## **2. Oposición**

El Municipio de Medellín contestó la demanda, y en defensa de la legalidad de los actos demandados señaló:

2.1.- La Resolución 4893 de 2012, por la cual se profiere liquidación oficial de revisión respecto del año gravable 2010 fue objeto de recurso de reconsideración, resuelto mediante la Resolución No. SH17-33 de 2013, notificada el 22 de febrero del mismo año.

La actora no pidió la nulidad de este último acto, pues presentó la demanda antes de que la administración lo expidiera y notificara, a pesar de que aún estaba dentro del término de ley para el efecto. En otras palabras, en relación con la liquidación oficial de revisión no se había agotado el requisito de procedibilidad.

2.2.- Aunque la actora es parte del Sistema General de Seguridad Social en Salud, lo cierto es que, de acuerdo con el Certificado de Existencia y Representación Legal y la inspección realizada a la entidad, esta realiza actividades comerciales adicionales a la prestación de servicios de salud, tales como la venta de insumos para implantes, venta de cables, pilas, micrófonos y antenas, por lo que sí es sujeto pasivo del ICA.

2.3.- Los ingresos gravados a la actora son los correspondientes a la prestación de servicios no POS, que por su naturaleza, no gozan de exención.

2.4.- La demandante no acreditó haber realizado los pagos por ICA cuya devolución solicita.

---

<sup>2</sup> Fl. 11.

2.5.- En todo caso, el beneficio tributario contemplado en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 fue diseñado para un sistema de salud distinto al que funciona en Colombia desde la expedición de la Ley 100 de 1993, de manera que aquel perdió vigencia.

### **3.- Sentencia de primera instancia**

3.1.- El Tribunal Administrativo de Antioquia declaró la nulidad de la Resolución No. 4891 de 2012 que negó la solicitud de exención del ICA, porque concluyó que los ingresos percibidos por la actora provenían de la prestación de servicios de salud y por lo tanto, no estaba sometida al pago del gravamen.

Todo, porque hace parte del Sistema General de Salud Social en Salud, y toda vez que así lo precisó en las declaraciones tributarias respectivas.

3.2.- Dijo, además, que los actos que negaron la solicitud de exención se fundaron en la presunta venta de elementos tales como cables, pilas, micrófonos, entre otros. No obstante, se trata de instrumentos necesarios para la realización de los tratamientos médicos allí ordenados, que por lo tanto, "*son inherentes a la salud*<sup>3</sup>".

Así las cosas, aunque no hacen parte del POS, sí tienen relación con la prestación de servicios de salud, de manera que no están gravados con ICA.

3.3.- En ese orden, ordenó la devolución de las sumas pagadas por ICA a partir del 7 de febrero de 2007. Al respecto precisó que en vista de que la solicitud de devolución del pago de lo no debido fue presentada el 7 de febrero de 2012, el periodo anterior al 7 de febrero de 2007 estaba afectado por el fenómeno de prescripción, que en este caso es de cinco años.

Aclaró que no era necesario que la actora presentara solicitud de corrección de las declaraciones, pues se trata de un pago de lo no

---

<sup>3</sup> Fl. 543.

debido, que se caracteriza por no tener causa legal, por lo que, *"carece de sustento que la administración exija una corrección de la declaración en la cual se efectuó ese pago, puesto que ella implicaría atribuirle efectos que no tiene... y que son propios de pagos que son obligatorios porque una norma los impone<sup>4</sup>".*

3.4.- El *a quo* condenó en costas al ente demandado.

La sentencia apelada no se pronunció sobre la Liquidación Oficial de Revisión No. 4893 de 2012, que versaba sobre el año gravable 2010, toda vez que desde la audiencia inicial se excluyó del debate tal acto, comoquiera que se declaró probada de oficio la excepción de inepta demanda por falta de firmeza.

#### **4.- Recurso de apelación**

4.1.- El Municipio de Medellín apeló la sentencia de primera instancia, porque consideró que tanto las Resoluciones Nos. 4891 y SH 17-0756 de 2012, como la petición que dio origen a las mismas, discutieron la procedencia de la anulación del registro de la actora como contribuyente del ICA, y sin embargo, la demanda y la sentencia hicieron referencia a la exención del impuesto.

Se trata, por lo tanto, de asuntos diferentes, que fueron confundidos.

En efecto, como la petición estaba dirigida a que se anulara el registro, los actos demandados establecieron que la solicitud era improcedente, porque la actora sí estaba obligada a matricularse como contribuyente del ICA, habida cuenta de que realiza actos comerciales distintos a la prestación de servicios de salud.

Eso significa que no se discutió la procedencia de una exención, o de la devolución ordenada en la sentencia.

4.2.- Las declaraciones de los años 2000 a 2008 ya se encontraban en firme a la fecha en que se presentó la petición, por lo tanto, respecto de estas no procede la devolución.

---

<sup>4</sup> Fl. 545.

4.3.- La actora debió corregir previamente sus declaraciones, deduciendo de ellas lo correspondiente a servicios de salud. Como no lo hizo, la solicitud de devolución es improcedente.

4.4.- Los años gravables 2009 y 2010 fueron objeto de un proceso de fiscalización que dio origen a las liquidaciones oficiales de revisión Nos. 18187 de 2011 y 4893 de 2012.

Estos actos administrativos, que modificaron las declaraciones de los periodos gravables mencionados, se encuentran en firme y no son objeto del presente proceso judicial, por lo que no es posible hacer pronunciamientos al respecto.

4.5.- También cuestionó la imposición de costas y agencias en derecho. En primer lugar, porque no se acreditó su causación, y de otra parte, porque no existen elementos probatorios que permitan tasar con certeza los honorarios de la apoderada de la actora.

4.6.- Por lo demás, reitera lo dicho en la contestación de la demanda, en particular, la improcedencia de la cancelación del registro de la actora como contribuyente de ICA y de la devolución de lo pagado por ese concepto, habida cuenta de que esta realiza actividades comerciales sujetas al gravamen.

## **5.- Alegatos de conclusión en segunda instancia**

La demandante presentó alegatos de conclusión en los que reiteró lo dicho en primera instancia.

Por su parte, el ente demandado ratificó los argumentos del recurso de apelación.

## **6.- Concepto del Ministerio Público**

El Ministerio Público rindió concepto en el que solicitó confirmar la sentencia de primera instancia.

Para el agente del Ministerio Público, es claro que la actora no está obligada al pago del impuesto de Industria y Comercio, porque es

una empresa prestadora de servicios de salud. Precisó, que para el efecto no resulta relevante si se trata de un ente público o privado, pues la ley no hace la distinción que plantea el demandado.

## **CONSIDERACIONES**

### **1. Problema jurídico**

En los términos del recurso de apelación, y teniendo en cuenta el marco de competencia del Juez de Segunda Instancia, se tiene que, el problema jurídico consiste en determinar la legalidad de las Resoluciones Nos. 4891 y SH 17-0756 de 2012, sobre la base de establecer si la totalidad de los ingresos obtenidos por la actora en los periodos gravables objeto de discusión tienen origen en una actividad no gravada con ICA, y si se cumplen las condiciones para la configuración de un pago de lo no debido.

Antes, la Sala se referirá al contenido de los actos cuestionados, comoquiera que en la apelación se cuestiona la correspondencia entre la discusión plasmada en aquellos, y el debate en sede judicial.

### **2.- Aspecto previo. Del contenido de los actos demandados y la petición que dio origen a los mismos**

2.1.- Según la entidad pública, la petición de la actora estaba dirigida exclusivamente a que se eliminara su registro como contribuyente del ICA en el Municipio de Medellín, asunto que difiere de lo planteado en la demanda y resuelto en la sentencia apelada, esto es, la existencia de un pago de lo no debido.

2.2.- La solicitud fue planteada en los siguientes términos:

*"Con la petición quiero solicitar la anulación del registro del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros de la empresa que represento....a partir de la fecha de inicio de actividades..*

*La devolución de los dineros pagados desde el inicio hasta la fecha.*

*La condonación de la deuda a la fecha.*

(...)

*Según lo estipulado anteriormente la empresa que represento, desde su iniciación de actividades, no estaba obligada a matricularse en el municipio de Medellín, por ende el no pago de impuestos de industria y comercio, avisos y tableros desde el comienzo de actividades.*

*Al no existir una causa legítima para el pago del Impuesto de Industria y Comercio respecto de los ingresos percibidos por concepto de UPC por parte de la sociedad actora, con fundamento en el artículo 182 de la Ley 100 de 1993 se configura un pago de lo no debido...”*

Como puede verse, no solo se pidió la eliminación de tal registro, sino, la devolución de los dineros pagados por concepto de ICA desde la inscripción de la sociedad demandante como contribuyente, y la condonación de la deuda por el mismo concepto.

Así mismo, es claro que la petición<sup>5</sup> de cancelación del registro estaba fundada en la idea de la no sujeción al impuesto de Industria y Comercio y la consecuente existencia de un pago de lo no debido. Luego, tales aspectos sí hicieron parte de la discusión desde el inicio.

### **3.- Devolución del ICA por prestación de servicios de salud**

3.1.- Respecto al impuesto de Industria y Comercio cuando se trata de entidades prestadoras de servicio de salud, la Sala ha afirmado con fundamento en los artículos 39 de la Ley 14 de 1983 y 11 de la Ley 50 de 1984, que la prohibición de gravar con ICA a los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud, continúa vigente, salvo respecto de las actividades industriales o comerciales que realicen, que sí son objeto de dicho tributo.

Luego, los recursos que estas perciban por actividades distintas a la prestación de servicios de salud, están gravados, toda vez que el beneficio tributario se determina en razón de la actividad que el ente prestador de servicios de salud realice.

---

<sup>5</sup> Fls. 25 y ss.

Por lo tanto, corresponde a las entidades integrantes del Sistema de Seguridad Social en Salud que solicitan la devolución del impuesto de Industria y Comercio, acreditar que los ingresos que sirvieron de base gravable para su liquidación, provienen de la prestación de servicios de salud<sup>6</sup>

3.2.- En esa medida, la sala ha dicho que el ICA pagado por la prestación de servicios de salud, constituye un pago de lo no debido y que, por la misma razón, la devolución de esos dineros es procedente siempre que la solicitud se presente dentro del término de ley, que para el efecto es el de 5 años de la acción ejecutiva, contemplado en el artículo 2536 del Código Civil, modificado por el artículo 8 de la Ley 791 de 2002, conforme a los artículos 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997<sup>7</sup>.

En esas condiciones, la firmeza de las liquidaciones privadas no enerva la facultad de solicitar la devolución de los impuestos pagados indebidamente, siempre que se haga dentro del término de prescripción ya referido.

La razón, -se repite-, es que se trata de un pago de lo no debido, figura que en los términos del inciso 2) del artículo 850 del E.T., en concordancia con los artículos 21 y 11 del Decreto 1000 de 1997<sup>8</sup>, solo está limitada en el tiempo por el término de prescripción de la acción ejecutiva, lo que excluye el término de firmeza de la declaración privada.

#### **4.- Del caso concreto**

4.1.- Para la Sala, es claro que la calidad de contribuyente o sujeto pasivo del Ica, no depende solo de su calidad de entidad prestadora de servicio de salud, sino del servicio mismo.

---

<sup>6</sup> Ver, entre otras, las sentencias proferidas en los expedientes 20662, 21031 y 20933, de agosto 3 y 20 de 2016, y marzo 17 del mismo año, respectivamente.

<sup>7</sup> Ver sentencias del 1 de junio de 2017, Exp. 20682, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y Exp. 20662 del 3 de agosto de 2016, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>8</sup> Actualmente, artículos 16 y 11 del Decreto 2277 de 2012.

Por eso debe demostrar que los ingresos gravados fueron obtenidos por la prestación de servicios de salud, excluidos del tributo, pues otras actividades, que pudieran clasificarse como industriales o económicas, están sometidas al gravamen.

Para concluir, que no es tal, es decir que no debe registrarse como contribuyente y que no debe pagar ICA por esos ingresos debe probar entonces que los que reclama en este proceso provienen única y exclusivamente de tales actividades, pues en ese supuesto fáctico se fundan las pretensiones.

En esa medida, corresponde al contribuyente acreditar que los dineros objeto de la solicitud de devolución, corresponden a recursos generados por el servicio de salud, bien para que pueda calificarse como no contribuyente o, incluso, agrega la sala, para solicitar la devolución de dineros pagados por actividades exentas del impuesto, como lo son los provenientes directamente de la prestación de servicios de salud.

4.2.- En el asunto objeto de estudio se advierte que, aunque no es motivo de discusión la calidad de prestador de servicios de salud que ostenta la actora, también se acreditó que esta adelanta otras actividades comerciales que, en estricto sentido, no comportan prestación de servicios de salud, lo que quiere decir que es contribuyente y por lo mismo debe registrarse como tal.

En efecto, en la visita<sup>9</sup> practicada por funcionarios de la Subsecretaría de Rentas de la Secretaría de Hacienda del Municipio de Medellín se constató que el Centro de Audiología e Implantes Cocleares percibió ingresos por la venta de insumos de implantes, cables, pilas, micrófonos y antenas, aspecto del que daban cuenta las facturas respectivas y los libros de contabilidad que estuvieron a disposición de aquellos.

Tales elementos no pueden reputarse como parte de los servicios de salud pues no existen pruebas que así lo acrediten. De manera que no existe certeza acerca de su naturaleza y de la eventual

---

<sup>9</sup> La visita tuvo lugar el 29 de febrero de 2012, con ocasión de la expedición de requerimientos especiales correspondientes a los años gravables 2009 y 2010. Ver fls. 315 a 317.

relación que tengan con los diagnósticos y tratamientos médicos realizados por la demandante.

Valga decir, además, que ese aspecto-la venta de los elementos mencionados y la inexistencia de una relación directa con la prestación de servicios de salud- no fue controvertido por la demandante, comoquiera que esta se limitó a afirmar, en términos generales, que no era sujeto pasivo del ICA por ser prestadora de servicios de salud.

4.3.- En esas condiciones, el Centro de Audiología e Implantes Cocleares no acreditó que la totalidad de los ingresos declarados, y cuya devolución solicita, provienen de la prestación de servicios de salud, y en consecuencia, que no sea sujeto pasivo del ICA en el Municipio de Medellín y tenga derecho a la devolución de lo pagado por ese concepto.

A pesar de que en sede administrativa la actora aportó certificado del revisor fiscal<sup>10</sup> (reiterado en el proceso judicial<sup>11</sup>) que discriminaba los ingresos obtenidos por prestación de servicios de salud, este no cuenta con respaldo alguno, toda vez que no fue acompañado de los documentos y soportes contables que dieran cuenta del sustento de sus afirmaciones.

Además, los extractos del libro balance general y la relación de ganancias y pérdidas de los años 2007 a 2009 no revelan el origen y naturaleza de los ingresos declarados, porque contienen una clasificación contable de los conceptos que generaron ingresos en los respectivos períodos. Dicha categorización de los ingresos no revela si se trata de servicios de salud, pues, se repite, responde a un criterio contable y no material.

4.4.- De ahí que no es posible establecer si los ingresos recibidos por la actora en los años gravables objeto de la solicitud de devolución, se obtuvieron como contraprestación a servicios de salud.

---

<sup>10</sup> Fls. 94 a 97.

<sup>11</sup> Fl. 253.

4.5.- La demandante no aportó ningún otro documento, soporte o prueba que acreditara el origen de los recursos objeto de la solicitud de devolución.

De manera que no hay prueba de que la actora no sea sujeto pasivo del ICA en el Municipio de Medellín, supuesto indispensable para reconocer que tiene derecho a que se le devuelva lo pagado por ese concepto. El reembolso, se repite, está sujeto a la verificación del supuesto que da lugar al derecho: la prestación de servicios de salud excluidos del ICA de acuerdo con el artículo 39 de la Ley 14 de 1983; circunstancia que no fue acreditada en el caso concreto.

4.6.- Por lo tanto, la Sala revocará la sentencia de primera instancia, (incluida la condena en costas) que declaró la nulidad de los actos demandados, y en su lugar, negará las pretensiones de la demanda.

En vista de que prospera este cargo, la Sala no se referirá a los demás aspectos planteados en el recurso de apelación.

4.7.- No se condenará en costas de ambas instancias a la parte demandante, vencida en la apelación, pues no se probó que estas se hubieren causado.

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

## **F A L L A**

**1.- Revocar** la sentencia del 28 de julio de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que declaró la nulidad de los actos demandados, de acuerdo con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia. En su lugar;

**2.- Negar** las pretensiones de la demanda.

**3.** Sin condena en costas en ambas instancias porque no se acreditó su causación.

**4.- Devolver** el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

**JULIO ROBERTO PIZA  
RODRÍGUEZ**

Presidente de la Sección

**STELLA JEANNETTE  
CARVAJAL BASTO**

**MILTON CHAVES GARCÍA**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ  
RAMÍREZ**