



CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., diecisiete (17) de marzo de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 050012333000201300422-01 (20933)

Actor: INVERSIONES MÉDICAS DE ANTIOQUIA S.A. (NIT. 800044402-9)

Demandado: MUNICIPIO DE MEDELLÍN

Asunto: Impuesto de industria y comercio periodo gravable 2010

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia de 22 de enero de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia que accedió a las pretensiones de la demanda.



La parte resolutive del fallo apelado dispuso lo siguiente:

“PRIMERO. DECLARA LA NULIDAD de la Resolución No 10573 del 20 de diciembre de 2012 expedida por el Municipio de Medellín – Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda-, por medio de la cual se practica una Liquidación de Revisión, del impuesto de industria y comercio a cargo de **INVERSIONES MÉDICAS DE ANTIOQUIA S.A.**, por el periodo gravable 2010. Lo anterior de conformidad con las razones expuestas en la parte motiva.

SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho, se **ORDENA** dejar en firme la declaración privada del impuesto de industria y comercio para el año gravable 2010 presentada por la sociedad demandante **INVERSIONES MÉDICAS DE ANTIOQUIA S.A.**

TERCERO. CONDENAR en costas al Municipio de Medellín, conforme a los artículos 188 del CPACA en armonía con el artículo 392 del C.P.C. liquidense por Secretaría. Se fijan las agencias en derecho, en primera instancia en **ONCE MILLONES SETECIENTOS VEINTE MIL PESOS M.L. (\$11.720.000)**¹.

ANTECEDENTES

El 13 de abril de 2011, Inversiones Médicas de Antioquia S.A. presentó en Medellín su declaración de ICA por el año gravable 2010 en la que informó una base

¹ Folios 133 a 142



gravable anual de \$242.667.000, un total impuesto de \$2.427.000 y retenciones por \$340.000².

Mediante requerimiento especial 10573 de 5 de julio de 2012³, el Municipio propuso modificar la declaración privada para adicionar ingresos gravados, porque solo están no gravados los ingresos provenientes del Plan Obligatorio de Salud POS. En consecuencia, están gravados los ingresos no operacionales y los provenientes de 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 corresponden a actividades comerciales y de servicios.

La modificación fue propuesta en los siguientes términos⁴:

«[...]

Año gravable
2010

Base (S) Gravable (S) Anual
\$23.910.235.478

Código de Actividad
306

Tarifa
por mil

10

² Folio 41

³ Folios 52 a 54

⁴ Folio 53 vto



<i>Impuesto de Industria y Comercio</i>					\$
		239.102.000			
<i>Impuesto de Avisos y Tableros</i>		\$ 0			
<i>Retenciones practicadas</i>		340.000			\$
<i>Total Impuesto</i>		238.762.000			\$

ARTÍCULO SEGUNDO. Proponer sanción por inexactitud, por \$141.787.000 de conformidad con el artículo 198 del Acuerdo Municipal 067 de 2008.

[...]»

Previa respuesta al requerimiento especial, por Resolución 10573 de 20 de diciembre de 2012⁵, el Municipio profirió Liquidación Oficial de Revisión, mediante la cual modificó la declaración presentada por la actora, en los siguientes términos:

«*[...]*

*Año gravable
2010*

*Base (S) Gravable (S) Anual
\$23.473.980.049*

⁵ Folios 41 a 45



Código de Actividad
306

Tarifa 10
por mil

Impuesto de Industria y Comercio \$
234.740.000

Impuesto de Avisos y Tableros
\$ 0

Retenciones practicadas \$
340.000

Total Impuesto \$
234.400.000

ARTÍCULO SEGUNDO. No se liquida la sanción por inexactitud propuesta en el requerimiento especial por diferencia de criterios.

[...]»

La actora prescindió del recurso de reconsideración y demandó directamente la liquidación oficial de revisión, conforme con el artículo 720 del Estatuto Tributario.

DEMANDA



La demandante, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), formuló las siguientes pretensiones:

*«[...] se declare la nulidad de la Resolución No 10573 de diciembre 20 de 2012 proferida por la Subsecretaría de Rentas Municipales de la Secretaría de Hacienda, dependencia de la Alcaldía del Municipio de Medellín mediante **la cual se practica una ilegal Liquidación Oficial de Revisión por el impuesto de Industria y Comercio del periodo gravable 2010.** 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 2010.*

Adicionalmente en virtud a la argumentación expuesta en cuanto a que la actuación administrativa obedece exclusivamente a una rebeldía ilegal y dañina, al punto que INCLUSO desconoce que la tarifa del impuesto para la prestación de servicios de salud fue derogada incluso por solicitud expresa de la propia administración municipal, comedidamente solicito al Honorable Tribunal que condene en costas a la parte demandada, cuyos soportes o certificaciones se anexan.

Vale decir que no hacerlo en esta ocasión, es finalmente continuar convalidando (sin razón ni beneficio alguno para la debida administración de justicia y su urgente descongestionamiento) que se persevere por el municipio en su ilegal proceder y en su desconocimiento a los mandamientos de la Constitución, de la Ley e incluso de la reiterada jurisprudencia normas y pronunciamientos que le imponen un riguroso (sic) marco a su actuación administrativa el cual persiste en violar con grave desmedro de dicha delimitación legal y de los intereses del administrado, según se ha explicado».



La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 2 y 29 de la Constitución Política.
- Artículos 2 y 3 del CPACA (Ley 1437 de 2011).
- Artículo 39 de la Ley 14 de 1983.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Violación del debido proceso

El municipio violó el debido proceso a la demandante, comoquiera que los ingresos percibidos por la prestación de los servicios de salud no están gravados con el impuesto de industria y comercio. Por lo mismo, también desconoció los principios constitucionales de equidad, justicia e imparcialidad.

Al gravar los ingresos obtenidos por la prestación de servicios de salud que no corresponden al POS, el Municipio desconoció la jurisprudencia del Consejo de Estado y el artículo 39 de la Ley 14 de 1983, que prohíben gravar a las IPS con el impuesto de industria y comercio.



También vulneró la obligación de realizar verificaciones y practicar pruebas en aras de obtener la correcta determinación del impuesto.

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

La actora 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.

De acuerdo con la línea jurisprudencial del Consejo de Estado⁶, en virtud de lo dispuesto en la Ley 14 de 1983, las IPS no son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio, en lo referente a los ingresos recibidos por concepto de prestación de servicios de salud por fuera del POS, como particulares, empresas de medicina prepagada y pólizas de seguros.

⁶ Sentencias de 7 de febrero de 2008, exp. 15785, C.P. María Inés Ortiz Barbosa, 24 de mayo de 2012, exp. 17914, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, 12 de julio de 2012, exp. 18502, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, 16 de agosto de 2012, exp. 18431, C.P. William Giraldo Giraldo, 16 de agosto de 2012, exp. 18114, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, 11 de octubre de 2012, exp. 18615, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



En consecuencia, no existe fundamento legal que justifique la actuación del Municipio, máxime cuando desconoció los reiterados pronunciamientos jurisprudenciales, al gravar con ICA los ingresos provenientes de la prestación de 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 derogada por el artículo 51 del Acuerdo 67 de 2008.

En efecto, revisados los códigos de las actividades de servicios (301 a 306) establecidos en el artículo 51 del Acuerdo 67 de 2008, no 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.

Los ingresos no operacionales recibidos por la actora no están gravados con el impuesto de industria y comercio



Los ingresos no operacionales que no se derivan de una actividad comercial están excluidos del ICA. De acuerdo con la certificación del revisor fiscal, los ingresos no operacionales que no están gravados con ICA son las donaciones, rendimientos financieros, descuentos comerciales condicionados, asesorías, descuentos concedidos, reintegro provisiones, gastos bancarios, reintegro de otros costos y gastos, aprovechamientos, ingresos varios, servicios a empleados e incapacidades.

Los anteriores ingresos no corresponden a actividades comerciales que haya realizado la actora. Solo son servicios complementarios del principal de prestación de servicios de salud, es decir, devienen de la actividad principal.

Asimismo, ninguna de estas actividades corresponde a servicios que generen una contraprestación en dinero a la actora, toda vez que son ingresos que se generan dentro del giro ordinario de la prestación de servicios de salud o de ajustes contables que no representan ingresos reales.

Adicionalmente, la obtención de rendimientos financieros no constituye por sí sola una actividad comercial sujeta al impuesto de industria y comercio, como lo precisó la Sección Cuarta del Consejo de Estado en sentencia de 7 de febrero de 2008 ⁷. Tales ingresos corresponden a servicios complementarios a los principales de salud. Asimismo, dichos rendimientos no tienen tarifa en Medellín, pues solo existen las tarifas para los rendimientos de las entidades financieras.

⁷ Exp. 15785, C.P. María Inés Ortiz Barbosa



Así, las donaciones (cuenta 420550), no corresponden a actividad comercial, pues son dineros aportados sin ninguna contraprestación para la actora y los descuentos comerciales condicionados (cuenta 421030) no provienen de ninguna actividad comercial gravada, pues corresponden a menores valores pagados por anticipado, que implican movimientos contables, pero que no son ingresos reales de dinero.

Asimismo, las recuperaciones (cuenta 4250) corresponden al reintegro de comisiones por tarjetas de crédito por devoluciones a los pacientes. Los reintegros de provisiones (cuenta 425030) son reversiones contables de provisiones de periodos anteriores y las incapacidades (cuenta 429550) corresponden a pagos por incapacidades por parte de las EPS con dineros provenientes de la UPC. Por tanto, estas actividades no corresponden a un servicio gravado con ICA.

Frente a los aprovechamientos (cuenta 429530), la Sala ha precisado que corresponden *“a actividades que la sociedad actora desarrolla para cumplir su objeto social o están involucradas dentro de los actos propios de éste en cuanto hacen parte de las actividades que se requieren para llevarlo a cabo, por lo cual tampoco es posible tenerlas como actividades independientes y por tanto sujetas al impuesto de industria y comercio”⁸.*

Por último, la persistencia en negar el derecho de los administrados, como en el caso particular, constituye una actuación temeraria que afecta los intereses de las partes y una extralimitación en las funciones de la autoridad administrativa.

⁸ Sentencia de 7 de febrero de 2008, exp. 15785, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.



CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El demandado se opuso a las pretensiones de la demanda, así⁹:

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 calidad están gravados con el impuesto de industria y comercio. No es cierto, entonces, que todos los ingresos por servicios que perciben las IPS están excluidos de ICA.

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 3 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

⁹ Folios 85 a 92



servicios que son adquiridos y financiados en forma particular, entre los que se encuentran los planes de medicina prepagada y las pólizas de salud.

En sentencias C-577 de 1997, C-828 de 2001 y C-915 de 2002, la Corte Constitucional diferenció los recursos del sistema de seguridad social y los que generan ingresos para las entidades que hacen parte del sistema, que pueden ser gravados con ICA por cuanto no están destinados de manera específica a la seguridad social.

Asimismo, la Corte consideró que los ingresos de las EPS y ARS que provengan de los contratos de medicina prepagada, publicidad y demás actividades son ingresos que pueden ser gravados ya que no corresponden a aquellos provenientes de la Seguridad Social en 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, como la actora, para pagos de administración y distribución de utilidades, los excedentes provenientes del pago del POS, los ingresos que perciben por 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, como sucede en el presente caso.



La Corte Constitucional ha precisado que las actividades comerciales y de servicios de la IPS que comprometan recursos que no están destinados al POS están gravados con el impuesto de industria y comercio¹⁰.

De acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado, los servicios de salud no cubiertos por el POS, prestados por compañías de medicina prepagada, compañías de seguros y entidades públicas o privadas que tengan convenio con las clínicas u hospitales, se encuentran gravados con el ICA¹¹. Y aunque la línea jurisprudencial del Consejo de Estado indica que el servicio de salud no está gravado con ICA, no obliga a la Administración, pues no son sentencias de unificación y tienen efectos inter partes.

De otra parte, procede la sanción por inexactitud, pues no se configura una diferencia de criterios, sino la existencia de deducciones improcedentes, de las cuales se derivó un menor valor de impuestos.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró la nulidad del acto demandado, con base en los argumentos que se resumen así ¹²:

¹⁰ Sentencia C-1040 de 2003

¹¹ Sentencia de 3 de marzo de 2011, exp. 17459, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹² Folios 133 a 142



El artículo 39 de la Ley 14 de 1983 prohíbe gravar con el impuesto de industria y comercio a las entidades de salud que estén organizadas como clínicas u hospitales y que presten el servicio público de salud.

Por su parte, el artículo 5 de la Ley 10 de 1990 dispuso que el subsector privado, conformado por todas las entidades o personas privadas que presten servicios de salud, hacen parte del sector salud. En el mismo sentido, el artículo 156 de la Ley 100 de 1993 prevé que las entidades promotoras y prestadoras de servicios de salud tanto públicas como privadas hacen parte del Sistema General de Seguridad Social en Salud.

Sin embargo, según el artículo 11 de la Ley 50 de 1984 cuando estas entidades realicen actividades industriales o comerciales estarán gravadas con ICA.

A su vez, el artículo 164 del Acuerdo 67 de 2008 del Concejo de Medellín prevé que los hospitales adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Salud, expresión que comprende las entidades públicas y privadas del Sistema General de Seguridad Social, no están gravados con ICA.

De conformidad con la jurisprudencia del Consejo de Estado, los servicios POS son una parte del servicio público de salud, que corresponde a la atención básica que el Estado puede garantizar. No obstante, existen otros servicios que complementan al POS y que también hacen parte del servicio público de salud. 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 comerciales¹³.

Así pues, tanto los ingresos recibidos por la prestación de servicios del Plan Obligatorio de Salud – POS, como los obtenidos por la prestación de servicios complementarios a este, que también hacen parte del servicio público de salud, no están gravados con el impuesto de industria y comercio por su naturaleza de servicios.

De otra parte, no están gravados los ingresos no operacionales que no se deriven del ejercicio de una actividad comercial, y que, por el contrario, devienen de la prestación de servicios de salud, que es la actividad principal de la sociedad, como lo precisó el Consejo de Estado en sentencia de 7 de febrero de 2008, exp. 15785.

La demandante es una persona jurídica de derecho privado sin ánimo de lucro, dedicada a la prestación del servicio de salud POS y NO POS y como IPS 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.

Los ingresos por planes de servicios complementarios, medicina prepagada y medicina especializada que presta la actora y que no hacen parte del POS no están

¹³ Sentencia de 24 de mayo de 2012, exp. 17914, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



sujetos al impuesto de industria y comercio, de acuerdo con el artículo 39 numeral 2 literal d) de la Ley 14 de 1983 y 164 numeral 7 del Acuerdo 67 de 2008. Por tanto, la actora tiene derecho a la exclusión del ICA por concepto de los ingresos provenientes del servicio de salud, independientemente de que hagan parte o no del Plan Obligatorio de Salud – POS.

Asimismo, los ingresos no operacionales que no se derivan de ninguna actividad comercial tampoco están gravados con ICA porque son servicios complementarios al principal del servicio de salud.

Por consiguiente, se anula la liquidación oficial de revisión y, a título de restablecimiento del derecho, se declara la firmeza de la declaración privada de ICA presentada por la demandante por el año 2010.

En cuanto a la condena en costas, el artículo 188 del CPACA dispone que *“salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”*.

Por su parte, el artículo 393 del Código de Procedimiento Civil, modificado por el artículo 43 de la Ley 794 de 2003, en su inciso tercero, prevé que *“para la fijación de agencias en derecho deberán aplicarse las tarifas que establezca el Consejo Superior de la Judicatura”*.



Mediante Acuerdo 1887 de 26 de junio de 2003, la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura estableció las tarifas de las agencias en derecho aplicables a los procesos contenciosos administrativos. En los procesos de primera instancia la condena será hasta del 20% del valor de las pretensiones reconocidas o negadas en la sentencia.

Por lo anterior, se condena en costas al municipio de Medellín, de acuerdo con lo consagrado en el artículo 392 del Código de Procedimiento Civil y se fija como agencias en derecho la suma de \$11.720.000, equivalente al 5% del valor por concepto del ICA que liquidó el municipio demandado en el acto administrativo que se declara nulo.

RECURSO DE APELACIÓN

El **Municipio** apeló con base en los siguientes argumentos¹⁴:

No procede la condena en costas ordenada por el Tribunal, por cuanto no existe ningún elemento que permita comprobar que hubo causación de las costas y la tasación de estas. Ello, porque el artículo 392 numeral 9 del Código de Procedimiento Civil, modificado por el artículo 365 numeral 8 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), dispone que solo habrá lugar a condena en costas

¹⁴ Folios 150 a 158



cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.

Además, la gestión realizada por el apoderado de la actora se limitó a la presentación de la demanda, la notificación del auto admisorio de la demanda y a la audiencia inicial. Por tanto, el monto elevado que el *a quo* estableció como agencias en derecho a cargo del Municipio no guarda consonancia con la gestión del abogado de la actora. Igualmente, no existe elemento probatorio que dé cuenta del valor pagado por honorarios profesionales.

De otra parte, la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha señalado que para establecer la procedencia y monto de la condena en costas debe realizarse una valoración de la conducta asumida en el proceso y que no basta el hecho de ser la parte vencida para proceder a su imposición¹⁵. Como el municipio de Medellín no actuó con temeridad o mala fe, la condena en costas y las agencias en derecho no son procedentes.

En cuanto al fondo del asunto, la finalidad del artículo 39 numeral 2 del literal d) de la Ley 14 de 1983 fue la de no gravar los ingresos provenientes de la prestación del servicio público de salud, pero los conceptos de hospital y Sistema Nacional de Salud no están vigentes.

¹⁵ Sentencia de 29 de septiembre de 2011, exp. 17893, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



En efecto, por la Ley 10 de 1990 se reorganizó el Sistema Nacional de Salud y se incluyeron a todas las entidades públicas y privadas de otros sectores, relacionadas directa o indirectamente con el Sistema Nacional de Salud. A partir de la entrada en vigencia de Ley 100 de 1993, el Sistema Nacional de Salud desapareció y se creó la nueva estructura del Sistema de Seguridad Social Integral, conformado por salud, pensiones y ARP.

Los artículos 48 y 49 de la Constitución Política y 155, numeral 3º de la Ley 100 de 1993 incluyeron como integrantes del Sistema General de Seguridad Social en Salud a todas las entidades de orden privado, dentro de las que se encuentran las empresas promotoras de Salud (EPS), las instituciones prestadoras de salud (IPS) y la prestación de servicios de salud en forma directa por la Nación o por las entidades territoriales, a través de las empresas sociales del estado.

En el salvamento de voto de la sentencia de la Sección Cuarta dictada dentro del proceso 17763, se precisó que la exención prevista en el artículo 39 la Ley 14 de 1983 para los hospitales adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Salud obedeció a que el servicio de salud pública no era una actividad industrial, comercial o de servicios, sino una función pública a cargo del Estado que se fundamentaba en la asistencia pública, lo cual no constituye el hecho generador del ICA.

Con el mismo criterio del salvamento, debe entenderse que existe una nueva estructura, que es el Sistema de Seguridad Social Integral, pues antes de dicha ley el Sistema Nacional de Salud solo estaba integrado por entidades públicas y privadas de utilidad común, financiadas con recursos públicos.



Por lo anterior, solicita que se revoque la sentencia de primera instancia y, en su lugar, se nieguen las pretensiones de la demanda.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró lo expuesto en la demanda y añadió que en el proceso se encuentran demostrados los gastos en que incurrió, pues allegó copia del contrato de prestación de servicios profesionales, en el que se estableció el valor de los honorarios y la forma de pago. Además acompañó certificación del revisor fiscal en el que consta que se pagaron los honorarios básicos más IVA y que encuentra pendiente la prima de éxito (12% del monto en discusión).

El **demandado** no alegó de conclusión.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de la apelación interpuesta por el municipio de Medellín, la Sala decide si es legal la liquidación oficial de revisión que este practicó para modificar la declaración de ICA presentada por la actora por el año gravable 2010, en el sentido de adicionar como ingresos gravados con ICA, los provenientes de los servicios de



salud prestados por fuera del POS y los ingresos no operacionales. También decide si, en caso de que deba anularse el acto acusado, procede la condena en costas.

La Sala reitera el criterio fijado en sentencia de 20 de agosto de 2015, en la que se precisó lo siguiente¹⁶:

En desarrollo de 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

¹⁶ Exp. 20717, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, demandante: Clínica de Oftalmología San Diego S.A.



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**¹⁷.

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 2012¹⁸ en la cual se retomó el criterio jurisprudencial de la Sección¹⁹.

El Sistema General de Seguridad Social en Salud creado por la Ley 100 de 1993 está integrado entre otras entidades²⁰, por las Entidades Promotoras de Salud (EPS)

¹⁷ C-974/02

¹⁸ 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.

¹⁹ 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

²⁰ **ARTICULO. 155.-Integrantes del sistema general de seguridad social en salud.** El sistema general de seguridad social en salud está integrado por:



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**²¹.

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 su totalidad por el afiliado con recursos distintos a las cotizaciones obligatorias²². La

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.

²¹ Sentencia de 24 de mayo de 2012, expediente 17914.

²² **ARTÍCULO 169.** Las entidades promotoras de salud podrán ofrecer planes complementarios al plan de salud obligatorio de salud, que serán financiados en su totalidad



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 tipos²³:

- 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 1²⁴ y 8²⁵ de la Ley 100 de 1993 disponen,

por el afiliado con recursos distintos a las cotizaciones obligatorias previstas en el artículo 204 de la presente ley.

[...]

²³ En similar sentido lo hace el artículo 19 del Decreto 806 de 1998.

²⁴ **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

²⁵ **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



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 Política²⁶.

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 privado²⁷.

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

pensiones, salud, riesgos profesionales y los servicios sociales complementarios que se definen en la presente ley

²⁶ **ARTÍCULO 48.** (...)

No se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella.

²⁷ C-331/03



distinto al actual, como lo advierte el Municipio, se hace necesario precisar su alcance, con base en la jurisprudencia que se reitera.

El **Sistema Nacional de Salud** a que hace referencia el artículo 39 de la Ley 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 [...]”²⁸*

No obstante lo anterior, la Carta²⁹ 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 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 público³⁰.

[...]

[...] 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 tiempo³¹.

²⁸ Dcto. 806/98 art. 7.

²⁹ Art. 49 inciso 2 C.P.

³⁰ 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”.

³¹ Art. 153-12 L. 100/93

En esa medida, la ley introduce un campo de libre competencia económica³² 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 servicio³³. 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.

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.

³² Art. 333 C.P.

³³ C-974/02



Al anterior análisis debe integrarse el artículo 111 de la Ley 788 de 2002 que, luego de la inexecutable parcial declarada por la Corte Constitucional³⁴, 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*³⁵.

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 sistema³⁶.

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

³⁴ Sentencia C-1040 de 2003

³⁵ El artículo 111 de la Ley 788 de 2002, antes de la declaratoria de inexecutable, 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.

³⁶ Sentencia de 24 de mayo de 2012, exp 17914, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



(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”*³⁷.

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.**

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

La actora es una Institución Prestadora de Salud, perteneciente al subsector privado del sector salud y por lo tanto vinculada al Sistema de Seguridad Social en Salud. Presta los servicios de salud a través de la Clínica Las Vegas, ubicada en la ciudad

³⁷ Expediente 17914, C.P Martha Teresa Briceño de Valencia



de Medellín³⁸, toda vez que se encuentra autorizada para funcionar como I.P.S. de acuerdo con la habilitación de funcionamiento otorgada por la Superintendencia de Salud a Inversiones Médicas de Antioquia – Clínica las Vegas, con NIT 800044402-9³⁹.

Conforme con el certificado de existencia y representación legal, la demandante tiene dentro del objeto social las siguientes actividades⁴⁰:

“El objeto principal de la sociedad es la inversión en todo tipo de proyectos y actividades que estén directa o indirectamente relacionadas con la prestación de servicios profesionales en el campo de la medicina, en todas sus ramas y especialidades, tales como:

- 1. La construcción o adecuación de clínicas, hospitales, centros de salud y establecimientos asimilados, así como adquirirlos, enajenarlos y darlos en arrendamiento a otro título oneroso no traslativo de dominio.*
- 2. Invertir en sociedades o empresas cuyo objeto social esté relacionado con la prestación de servicios profesionales en el campo de la medicina.*
- 3. Financiar empresas o sociedades en las cuales la compañía tenga interés como asociada o ejerza el control, y a las filiales o subsidiarias de las mismas, mediante el otorgamiento de créditos o préstamos en dinero, prestación de garantías, descuentos de títulos valores u otros créditos obligados en sus operaciones, o bajo otras formas de financiación.*
- 4. Adquirir, enajenar y dar en arrendamiento a otro título oneroso no traslativo de dominio, equipos, instalaciones, máquinas, muebles u otros implementos destinados a la dotación, funcionamiento y explotación de todo tipo de establecimientos relacionados con la prestación de servicios profesionales en el campo de la medicina.*
- 5. Adquirir, poseer y explotar patentes, nombres comerciales, marcas, secretos industriales, licencias u otros derechos constitutivos de*

³⁸ La Clínica las Vegas es una Institución Prestadora de Salud – IPS, que tiene convenios con EPS como Famisanar, Coomeva, SOS Cali, Sura, Nueva EPS, Savia Salud, Sanitas, Promedan, Viva 1^a(ver página web www.clinicalasvegas.com)

³⁹ www.supersalud.gov.co/mapaAntioquia.html

⁴⁰ Folio 37 a 40



propiedad industrial, conceder su explotación a terceros, en cuanto todo ello será relacionado con el campo de la medicina.

En desarrollo de su objeto social la compañía podrá adquirir, gravar, limitar, dar o tomar en arrendamiento a otro título no traslativo de dominio toda clase de bienes muebles o inmuebles, así como avalar, afianzar en cualquier otra forma garantizar obligaciones de sus filiales y subsidiarias o de filiales y subsidiarias de compañía bajo su control, y obligarse solidaria o conjuntamente con unas y otras; tomar dinero en mutuo, emitir bonos y celebrar todas las operaciones financieras que se permitan adquirir los fondos y otros activos necesarios para el desarrollo de sus operaciones, y en general, ejecutar todos los actos y celebrar todos los contratos relacionados con el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones derivadas de la existencia y de las actividades de la sociedad.” (Se subraya)

En la declaración del impuesto de industria y comercio del año gravable 2010, la actora determinó un impuesto de \$2.427.000, una base gravable anual de \$242.667.000 y unas retenciones de ICA por \$340.000⁴¹.

La base gravable anual corresponde a los siguientes conceptos, de acuerdo con el certificado del revisor fiscal⁴²:

“Los ingresos que han sido objeto de gravamen durante el periodo 2010, corresponden a los contratos de parquero y concesión de la cafetería, así:

OTROS INGRESOS		
422016	CONSTRUCCIONES Y EDIFICACIONES	212.724.021
429560	CONTRATO CONCESIÓN CAFETERÍA	29.943.090
TOTAL BASE GRAVABLE MEDELLÍN		242.667.111”

⁴¹ Folio 41

⁴² Folios 56 y 57



[...]"

Mediante requerimiento especial 10573 de 5 de julio de 2012, el Municipio precisó lo siguiente⁴³:

*“En lo que concierne a los contribuyentes que prestan servicios de salud sólo se aceptan como ingresos no gravados los percibidos por prestación de servicios de salud incluidos en el POS (Plan Obligatorio de Salud). Los ingresos provenientes de prestación de servicios complementarios de salud previstos en el artículo 169 de la Ley 100 de 1993, como por ejemplo, los ingresos de los planes de medicina prepagada, seguros de hospitalización, cirugía y los gastos directamente pagados por el usuario por mera liberalidad por no pertenecer a los recursos del sistema general de seguridad social en salud (SGSSS) son gravables con el impuesto de industria y comercio.
[...]*

Por lo anterior, se verificó la información de ingresos de acuerdo al libro auxiliar por terceros, detectándose que la entidad generó ingresos por servicios dentro del Plan Obligatorio de Salud y por fuera de este [...].”

De acuerdo con la verificación realizada en el libro auxiliar de la actora, tanto en el requerimiento especial como en la liquidación oficial de revisión, el Municipio concluyó que la demandante obtuvo ingresos por servicios prestados de salud POS por **\$38.797.119.616**⁴⁴.

También determinó que obtuvo ingresos por servicios de salud NO POS por **\$22.072.526.600** e ingresos no operacionales por **\$1.919.966.848**, para un total de ingresos brutos de **\$62.789.613.064**.

En la Liquidación Oficial de Revisión se precisó lo siguiente⁴⁵:

⁴³ Folios 52 a 54

⁴⁴ Folios 41 vto.

⁴⁵ Folios 41 a 45



“Por lo expuesto, la Administración consideró procedente modificar la base gravable correspondiente al periodo 2010, la cual fue establecida discriminando la información de ingresos tomados del libro auxiliar por terceros así:

CUENTA	CONCEPTO	INGRESOS	
		POS	NO POS
4105	OPTOMETRÍA	\$1.202.826.182	\$1.904.764.735
4110	UNIDAD FUNCIONAL DE CONSULTORIO	\$199.392.635	\$243.320.933
4115	UNIDAD FUNCIONAL DE HOSPITALIZACIÓN	\$15.507.633.900	\$4.511.334.588
4120	UNIDAD FUNCIONAL DE QX	\$15.167.650.137	\$9.629.793.912
4125	UNIDAD FUNCIONAL DE APOYO IMAGENOLÓGIA	\$3.039.399.518	\$4.178.746.111
4130	UNIDAD FUNCIONAL DE APOYO HEMODINAMICA	\$3.680.217.244	\$1.281.235.718
4175	DEVOLUCIONES		\$77.329.291
	SUBTOTAL SUBCUENTA 41	\$38.797.119.616	\$22.072.526.600
	TOTAL CUENTA 41	\$60.792.316.925	
4205	APORTES TRANSFERENCIAS Y DONACIONES		\$4.329.800
4210	RENDIMIENTOS FINANCIEROS		\$1.069.628.437
4220	ARRENDAMIENTOS		\$212.724.021
4230	HONORARIOS		\$1.722.629
4250	RECUPERACIONES		\$436.255.429
4255	INDEMNIZACIONES		\$598.879

4295	DIVERSOS		\$195.905.410
	SUBTOTAL SUBCUENTA 41		\$1.919.966.848
	TOTAL INGRESOS BRUTOS	\$62.789.613.064	
	TOTAL INGRESOS NETOS	\$62.712.283.773	

[...]

De acuerdo a (sic) lo anterior, la Administración Tributaria Municipal no podrá gravar con tributo alguno los ingresos obtenidos por la prestación de servicios de salud incluidos en el POS. [...]

No ocurre lo mismo con los ingresos adicionales que reciben estas entidades como los mencionados procedimientos particulares, planes adicionales de salud y demás. De ahí que cualquier ingreso que se detecte luego de una labor previa de auditoría y que sea proveniente de la prestación de servicios de salud que están por fuera del POS se grava con el impuesto de industria y comercio, porque estos hacen parte de los recursos del SGSSS.

En efecto, estos dineros son obtenidos por el ánimo de lucro que guía a estas entidades, por lo que entran directamente a engrosar el patrimonio de la EPS o IPS, teniendo en cuenta que estas son entidades privadas, con ánimo de lucro, que busca obtener excedentes para ser divididos entre sus socios; por lo tanto, estos recursos no estarían cobijados por la prohibición establecida en la Ley 14 de 1983. [...]

[...]

*Por lo anterior, se practica la liquidación de revisión modificando la base gravable al valor de **\$23.473.980.049**, la cual se obtiene de los ingresos brutos por valor de **\$62.789.613.064** menos las deducciones por **\$39.315.633.015**, estas corresponden a los servicios de salud prestados dentro del Plan Obligatorio de Salud **\$38.797.119.616**, a las devoluciones en ventas **\$77.329.291**, a las donaciones **\$4.329.800**, a las indemnizaciones **\$598.879** y las recuperaciones de*



\$436.2558.429. Se liquida el impuesto con la tarifa del 10 por mil, código 306 por la actividad de prestación de servicios de laboratorio y no se aplica la sanción por inexactitud". (Se destaca)

En consecuencia, según el acto oficial demandado, para el periodo gravable 2010 el impuesto a cargo de la actora quedó así:

*"Año gravable
2010*

*Base (S) Gravable (S) Anual
\$23.473.980.049*

***Código de Actividad
306***

***Tarifa
por mil*** **10**

Impuesto de Industria y Comercio **\$**
234.740.000

Impuesto de Avisos y Tableros
\$ 0

Retenciones practicadas **\$**
340.000

Total Impuesto **\$**
234.400.000"

Además, en dicho acto el Municipio no impuso sanción por inexactitud porque existía diferencia de criterios.



De acuerdo con las pruebas que figuran en el expediente, está probado y no se discute que la actora es una IPS que 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, parte del NO POS y otra parte son ingresos no operacionales.

Asimismo está probado que de los ingresos brutos que determinó el Municipio (**\$62.789.613.064**), este aceptó como deducciones un total de **\$39.315.633.015**, que corresponde a los siguientes ingresos:

Concepto	Valor
Ingresos por servicios de salud prestados dentro del POS	\$38.797.119.616
Ingresos por devoluciones en ventas	\$77.329.291
Ingresos no operacionales por donaciones	\$4.329.800
Ingresos no operacionales por indemnizaciones	\$598.879
Ingresos no operacionales por recuperaciones	\$436.255.429

Teniendo en cuenta lo anterior, la base gravable determinada oficialmente para el impuesto de industria y comercio fue de **\$23.473.980.049**.

Es de anotar que la actora no demostró que los ingresos por salud 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 NO POS que la actora obtuvo por concepto de la prestación de servicios de unidad funcional de urgencias, unidad funcional de consultorio, unidad funcional de hospitalización, unidad funcional de QX, unidad funcional de apoyo imagenología y unidad funcional de apoyo hemodinámica



correspondan a **la prestación de servicios de salud dentro de los planes complementarios o adicionales al POS.**

La actora se limitó a decir que es una IPS 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 los ingresos NO POS a la base gravable del impuesto de industria y comercio⁴⁶.

De otra parte, en la liquidación oficial de revisión, el Municipio mantuvo dentro de la base gravable de ICA a cargo de la actora los siguientes ingresos no operacionales⁴⁷:

4210	RENDIMIENTOS FINANCIEROS	\$1.069.628.437
4220	ARRENDAMIENTOS	\$212.724.021
4230	HONORARIOS	\$1.722.629
4295	DIVERSOS	\$195.905.410
TOTAL		\$1.479.980.497

Respecto a los ingresos no operacionales, la demandante alegó que las donaciones (cuenta 420550), no provienen de una actividad comercial porque equivalen a dineros aportados sin ninguna contraprestación. Y que lo mismo sucede con los descuentos comerciales condicionados (cuenta 421030), pues corresponden a menores valores pagados por anticipado, que implican movimientos contables pero no son ingresos reales de dinero.

⁴⁶ En similar sentido se pronunció la Sala en sentencia de 20 de agosto de 2015, exp 20717.

⁴⁷ Como se precisó, los ingresos no operacionales por donaciones (\$4.329.800), indemnizaciones (\$598.879) y recuperaciones (\$436.255.429) fueron deducidos por el Municipio de los ingresos brutos de la actora.



Asimismo, que las recuperaciones (cuenta 4250) corresponden a reintegros de comisiones de tarjeta de crédito por devoluciones a los pacientes; que los reintegros de provisiones (subcuenta 425030) son reversiones contables de provisiones de periodos anteriores y que las incapacidades (subcuenta 429550) corresponden a pagos por incapacidades por parte de las EPS que hacen parte del Sistema Nacional de Salud con dineros provenientes de la UPC.

Frente a los rendimientos financieros (cuenta 4210), la demandante sostuvo que corresponden a servicios complementarios de salud, que se prestan dentro del giro ordinario de los negocios de esta y que no provienen del ejercicio de ninguna actividad comercial. Además, alegó que para esos ingresos no hay tarifa en Medellín, pues solo existen los códigos para los rendimientos de las entidades financieras.

En relación con los aprovechamientos (subcuenta 429530), afirmó que corresponden a actividades que la actora desarrolla para cumplir su objeto social o hacen parte de las actividades que se requieren para llevarlo a cabo, por lo cual tampoco es posible tenerlas como actividades independientes y, por tanto, sujetas al impuesto de industria y comercio.

Sobre la procedencia de la adición de ingresos no operacionales a la base gravable de ICA, la Sala precisa lo siguiente:



Como se dejó dicho, en la liquidación oficial de revisión, el Municipio reconoció como deducciones, el valor de **los ingresos no operacionales** por donaciones **(\$4.329.800)**, indemnizaciones **(\$598.879)** y recuperaciones **(\$436.2558.429)**. En consecuencia, no hay lugar a excluir de la base gravable los rubros en mención.

En lo atinente a los rendimientos financieros por **(\$1.069.628.437)**, pertenecientes a la cuenta 4210⁴⁸ en el certificado del revisor fiscal de la actora consta que esta obtuvo unos ingresos por ese valor. No obstante, dicho certificado no permite determinar con certeza el origen de los ingresos en mención⁴⁹ y, por lo mismo, si provienen o no del ejercicio de actividades comerciales⁵⁰.

Por lo demás, dicho certificado no constituye prueba suficiente de los ingresos de la actora, pues no indica si la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales; si los libros se encuentran registrados en la cámara de comercio; si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos y si reflejan la situación financiera del ente económico. Tampoco contiene algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos que registran los hechos que la actora pretende demostrar⁵¹.

⁴⁸ De acuerdo con el PUC para comerciantes (Decreto 2650 de 1993), la cuenta 4210 corresponde a ingresos financieros, que son ingresos no operacionales. Conforme con la descripción de la cuenta *“Registra el valor de los ingresos obtenidos por el ente económico por concepto de rendimientos de capital a través de actividades diferentes a las de su objeto social principal”*.

⁴⁹ Según el certificado del revisor fiscal, estos ingresos están compuestos por intereses (cuenta 421005) por \$7.663.219 y por descuentos comerciales condicionados por \$1.061.965.219, de la cuenta 421030, de cuya procedencia nada se dice.

⁵⁰ Folio 55

⁵¹ Entre otras, ver sentencia de 12 de mayo de 2010, exp. 17081, que reitera los fallos de 14 de junio de 2002, exp. 12840, C.P. Ligia López Díaz; 11 de septiembre de 2006, exp. 14754, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; 25 de noviembre de 2004, exp. 14155, C. P. María Inés Ortiz Barbosa y de 30 de noviembre de 2006, exp. 14846, C.P. Héctor Romero Díaz.



Sobre la obligación de la actora de probar la improcedencia de la modificación oficial a su declaración privada, la Sala ha precisado lo siguiente⁵²:

«[...]

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 contravirtiera el dicho de la Administración. Ni siquiera aportó la declaración del impuesto de industria y comercio por el año gravable 2005.

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

Sobre el particular, es del caso traer a colación el pronunciamiento efectuado por la Corte Constitucional en la sentencia T-575 de 2014⁵³,

⁵² Sentencia de 14 de mayo de 2015, exp. 19357, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

en la que se analizó el tema de la carga de la prueba en casos análogos como el analizado. En este punto, la sentencia sostuvo:

“Para la Sala no resulta apropiado concluir que el silencio de la Secretaría de Hacienda frente a la exactitud de los valores contenidos en el cuestionado documento, permitiera edificar, en torno a este, una presunción de conducencia, pertinencia y utilidad probatoria, puesto que tales características dependen de las particularidades que rodean el caso y de lo que se busca acreditar. En tal sentido, mal haría el juez contencioso en eludir el examen valorativo de la prueba so pretexto de no haber sido objeto de reparos en algún momento del proceso. Sobre el particular, la Corte ha precisado que ‘valorar una prueba no necesariamente implica admitir su contenido. La valoración de la prueba es, precisamente, el procedimiento previo que permite establecer si el contenido de lo que se prueba puede ser admitido como elemento de convicción y sustento de la consecuencia jurídica’.

Por otro lado, este planteamiento que expone el accionante, debe ser asimilado desde el principio de la carga de la prueba, según el cual, de conformidad con el artículo 177 del Código de Procedimiento Civil –norma aplicable al momento en que fue proferida la sentencia atacada- ‘incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen. // Los hechos notorios y las afirmaciones o negaciones indefinidas no requieren prueba’. En ese orden de ideas, el interés de probar el monto de los valores indebidamente gravados recaía sobre la entidad peticionaria. Sería desatinado atribuir a la demandada la obligación de desacreditar las cifras presentadas por su contradictor, menos

⁵³ M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo. Demandante: Aliansalud E.P.S. (antes Colmédica E.P.S.) contra la Sección Cuarta del Consejo de Estado.

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, [...] 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.”

Adicionalmente, el Municipio gravó los ingresos por rendimientos financieros como provenientes de la actividad de servicios, a la tarifa general del 10%. Lo anterior, con fundamento en el artículo 51 del Acuerdo 67 de 2008, que en el código 306 incluye como gravada a esa tarifa las “*Demás actividades de servicios no clasificadas en los códigos anteriores*”.

Correspondía, entonces, a la demandante demostrar que esos ingresos no se obtuvieron por el ejercicio de actividades de servicios. No obstante, expresamente reconoció en la demanda que los ingresos no operacionales, dentro de los cuales se incluyen los rendimientos financieros corresponden a “*servicios complementarios a los principales de prestación de servicios de salud, es decir devienen de la actividad principal*”⁵⁴.

⁵⁴ Folio 39



En consecuencia, el municipio gravó debidamente los rendimientos financieros por \$1.069.628.437, como actividad de servicios, a la tarifa aplicable para esa actividad.

Frente al arrendamiento de bienes (**\$212.724.021**), la liquidación oficial de revisión no especificó la clase de bienes. Tampoco lo hizo la demandante, quien, además, no cuestionó de manera concreta la adición de los ingresos por este concepto, por lo cual esta se mantendrá.

En cuanto a los ingresos diversos (**\$195.905.410**) no se encuentran demostrados los ítems que conforman el rubro para establecer si están o no gravados con el impuesto de industria y comercio. Adicionalmente, la demandante tampoco cuestionó de manera concreta la adición correspondiente.

Lo mismo sucede con los ingresos por honorarios (**\$1.722.629**), pues la demandante tampoco cuestionó la inclusión de este concepto en la base gravable para liquidar el impuesto. Por tanto, no es viable el estudio correspondiente.

Frente a los reintegros de provisiones por \$428.785.240 de la cuenta 425030, que la demandante pretende que se excluyan de la base gravable, debe señalarse que este monto hace parte de las recuperaciones, cuenta 4250 por \$436.255.429, que el Municipio aceptó como deducibles de la base gravable del impuesto⁵⁵.

⁵⁵ Folio 55



En consecuencia, procede la adición de ingresos NO POS como gravados, tal como lo hizo el Municipio en el acto demandado y la adición de ingresos no operacionales por rendimientos financieros, arrendamientos, honorarios y diversos. También proceden las deducciones efectuadas en el mismo acto por ingresos POS, devoluciones e ingresos no operacionales por donaciones, recuperaciones e indemnizaciones, que arrojan un total de **\$39.315.633.015**.

En conclusión, la liquidación del impuesto a cargo de la actora que efectuó el Municipio en los actos demandados se ajusta al ordenamiento jurídico. No prospera el cargo.

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.

El artículo 51 del Acuerdo 67 de 2008, vigente para el año gravable 2010, prevé lo siguiente:

“ARTÍCULO 51: CÓDIGOS DE ACTIVIDAD Y TARIFAS DE INDUSTRIA Y COMERCIO.

CÓDIGO	DESCRIPCIÓN	TARIFA
<i>Industrial</i>		
306	<p><i>Servicio de restaurante, tabernas, estaderos, cantinas, heladerías y tiendas mixtas, griles, bares y discotecas, salsamentarías, reposterías, cafeterías, salones de té y charcuterías.</i></p> <p><i>Servicios de diversión y esparcimiento con venta de bebidas alcohólicas en general (incluye casas de juego y casinos); hoteles, moteles, residencias y otros lugares de alojamiento no registrados en el Registro Nacional de Turismo; intermediación en venta de loterías, rifas, apuestas y juegos de azar, en general.</i></p> <p><i>Servicios básicos de telecomunicaciones, servicios públicos domiciliarios de telecomunicaciones, telecomunicaciones en general. Televisión por cable, satélite o similares; exhibición de películas, videos, programación de televisión; talleres de reparación en general.</i></p> <p><i>Demás actividades de servicios no clasificados en los códigos anteriores.</i></p>	10 x mil



Si bien la norma en mención no se refiere específicamente al servicio de salud, entiende la Sala que los ingresos por servicios de salud gravados con ICA, esto es, los que no correspondan a ingresos por la prestación de servicios de salud POS o por planes complementarios o adicionales al POS, debidamente comprobados, están sujetos a **la tarifa del 10 por mil**, pues conforme con la citada disposición están gravadas de manera residual **“las demás actividades de servicios no clasificadas en los códigos anteriores”**. En consecuencia, no prospera el cargo.

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

En relación con la condena en costas, la Sala precisa lo siguiente:

El Tribunal accedió a las súplicas de la demanda y con fundamento en el artículo 188 del CPACA, en armonía con el artículo 392 del C.P.C. y los Acuerdos 1887 de 26 de junio de 2003 y 2222 de 10 de diciembre de 2003, expedidos por la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura, condenó al demandado al pago de agencias en derecho por \$11.720.000, equivalentes al 5% del valor de las pretensiones.

La Sala revoca la condena en costas y las agencias en derecho. En su lugar, las niega, por las razones que siguen:



En relación con la condena en costas, el artículo 188 del C.P.A.C.A prevé que:

*“**Condena en costas.** Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”.*

Por su parte, el artículo 361 del Código General del Proceso dispone que *“las costas están integradas por **la totalidad de las expensas y gastos sufragados durante el curso del proceso y por las agencias en derecho.** Las costas serán tasadas y liquidadas con criterios objetivos y verificables en el expediente, de conformidad con lo señalado en los artículos siguientes”.*

El artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), señala las reglas para la determinación de la condena en costas, así:

“1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código.

“Además se condenará en costas a quien se le resuelva de manera desfavorable un incidente, la formulación de excepciones previas, una solicitud de nulidad o de amparo de pobreza, sin perjuicio de lo dispuesto en relación con la temeridad o mala fe.

“2. La condena se hará en sentencia o auto que resuelva la actuación que dio lugar a aquella.

“3. En la providencia del superior que confirme en todas sus partes la de primera instancia se condenará al recurrente en las costas de la segunda.

“4. Cuando la sentencia de segunda instancia revoque totalmente la del inferior, la parte vencida será condenada a pagar las costas de ambas instancias.

“5. En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas o pronunciar condena parcial, expresando los fundamentos de su decisión.

“6. Cuando fueren dos (2) o más litigantes que deban pagar las costas, el juez los condenará en proporción a su interés en el proceso; si nada se dispone al respecto, se entenderán distribuidas por partes iguales entre ellos.

“7. Si fueren varios los litigantes favorecidos con la condena en costas, a cada uno de ellos se les reconocerán los gastos que hubiere sufragado y se harán por separado las liquidaciones.

“8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.

“9. Las estipulaciones de las partes en materia de costas se tendrán por no escritas. Sin embargo podrán renunciarse después de decretadas y en los casos de desistimiento o transacción.” (Se destaca)

En este caso, nos hallamos en el evento descrito en el artículo 365 numeral 4 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012). Sin embargo, como lo ha precisado la Sala, esta circunstancia debe analizarse en conjunto con la regla del numeral 8, que dispone que **“Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”**.⁵⁶

Revisado el expediente se advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas a cargo del demandante. Por tanto, se revoca el numeral tercero de la parte resolutive de la sentencia apelada. En su lugar, se niega la condena en costas.

En resumen, la Sala revoca la sentencia apelada. En su lugar niega las pretensiones de la demanda y la condena en costas.

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,

⁵⁶ Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015, exp. 20485, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



FALLA

REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar dispone:

NIÉGANSE las pretensiones de la demanda.

NIÉGASE la condena en costas.

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

