



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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., veintisiete (27) de junio de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 05001-23-33-000-2013-00853-01 (22250)
Demandante: CLÍNICA DE OFTALMOLOGÍA SAN DIEGO S. A.
Demandado: MUNICIPIO DE MEDELLÍN

Tema: Impuesto de industria y comercio (2010). Desgravación de las actividades realizadas por una IPS.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 17 de septiembre de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Primera de Oralidad, que decidió (f. 173):

PRIMERO: Se declara la nulidad de la Resolución No. 3480 del 7 de marzo de 2013, por medio de la cual la entidad demandada le practicó liquidación oficial de revisión a la Clínica de Oftalmología San Diego S. A.

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento de derecho, se declara la firmeza de la declaración privada del impuesto de Industria y Comercio presentada por el contribuyente Clínica de Oftalmología San Diego S. A., por el año gravable 2010.

TERCERO: Se condena en costas a la parte demandada, conforme a los artículos 188 del CPACA, 392 del C.P.C., numeral 2° del Art 19 de la Ley 1395 de 2010 y los Acuerdos 1887 y 2222 de 2003, emanados de la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura. Líquidense por Secretaria.

(...)

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 26 de abril de 2011, la demandante presentó la declaración del impuesto de industria y comercio y avisos y tableros (ICA) correspondiente al periodo gravable 2010, en la que determinó un valor a pagar de \$21.578.000 (ff. 117 a 118).

Mediante la Resolución nro. 10736, del 06 de julio de 2012, la Secretaría de Hacienda del municipio de Medellín profirió requerimiento especial, en el que propuso modificar la liquidación privada señalada, así: (i) determinar el impuesto a cargo en \$137.976.000; (ii) imponer sanción por inexactitud por \$69.839.000 (ff. 48 a 50).

Tras la respuesta al requerimiento especial (ff. 53 a 68), mediante la Resolución nro. 3480, del 07 de marzo de 2013, la Administración tributaria expidió la liquidación oficial de revisión con la que modificó la liquidación privada del impuesto, y determinó el valor del impuesto de industria y comercio y avisos y tableros en \$137.311.000, sin imponer sanción por inexactitud por cuanto aceptó la configuración de la diferencia de criterios como causal de exoneración de responsabilidad punitiva (ff. 40 a 44).

Con fundamento en los artículos 106 del Decreto 924 de 2009¹, y 720 del Estatuto Tributario² (ET, Decreto 624 de 1989), la sociedad actora prescindió del recurso de reconsideración y acudió directamente a la jurisdicción a través de demanda *per saltum* (f. 8).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso

¹ «Por medio del cual se adecua el régimen procedimental en materia tributaria para el Municipio de Medellín», vigente para la época de los hechos *sub lite*.

² De conformidad con el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, que establece para los departamentos y municipios una remisión al régimen procedimental establecido en el Estatuto Tributario Nacional.

Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (f. 32):

- A. (...) comedidamente solicito se declare la nulidad de la Resolución 3480 de marzo 7 de 2013 proferida por la Subsecretaria de Ingresos de la Secretaría de Hacienda 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.
- B. 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 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.

(...)

A esos efectos, la demandante invocó como normas violadas los artículos 2.º y 29 de la Constitución; 39 de la Ley 14 de 1983; y 2.º, 3.º y 42 del CPACA. El concepto de violación planteado se resume así (ff. 9 a 31):

- 1- Violación del derecho al debido proceso y de la prohibición de gravar con el impuesto de industria y comercio los ingresos recibidos por las IPS por la prestación de servicios de salud

Señaló que, de conformidad con el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 y de la reiterada jurisprudencia de esta corporación, los ingresos derivados de la prestación de servicios de salud por las entidades integrantes del Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS) se encuentran exentos del impuesto de industria y comercio (ICA), independientemente de la denominación de la entidad o de su naturaleza pública o privada.

En ese sentido, manifestó que la mencionada exención no deviene del objeto social de la institución que preste los referidos servicios, sino de su condición subjetiva, es decir, de que acredite ser integrante del SGSSS. Lo anterior, agregó, salvo que se trate de ingresos percibidos en el desarrollo de actividades ajenas a la prestación de servicios relacionados con la salud, caso en el cual sí estarán sujetos al impuesto de industria y comercio dichos ingresos.

Explicó que su naturaleza jurídica es la de una Institución Prestadora de Servicios de Salud (IPS) de carácter privado que, conforme con los artículos 5º y 7.º de la Ley 10 de 1990, y 155 de la Ley 100 de 1993, pertenece o es integrante del SGSSS, lo que

determina su derecho a la exención del ICA en relación con los ingresos derivados de la prestación de servicios de salud.

Destacó que la prohibición para los departamentos y municipios de gravar con ICA a los «*hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud*», establecida en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983, fue interpretada por esta corporación mediante sentencia del 07 de febrero de 2008 (expediente 15785, CP: María Inés Ortiz Barbosa), en el sentido de que la desgravación contenida en dicha disposición jurídica es aplicable a todas las instituciones que pertenezcan al SGSSS de que trata la Ley 100 de 1993, salvo que los ingresos sean percibidos por la realización de actividades industriales y/o comerciales.

Adicionalmente adujo que, conforme a diferentes pronunciamientos de esta judicatura³, la exención establecida en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 abarca de manera general los ingresos percibidos por la prestación de servicios de salud, con independencia de que estos no se encuentren incluidos en el Plan Obligatorio de Salud (POS), como ocurre en el caso de los ingresos originados en servicios de medicina prepagada, planes complementarios, pólizas, entre otros.

2- Ausencia de tarifa aplicable a la prestación de servicios de salud

Argumentó que el Acuerdo municipal nro. 057 de 2003, proferido por el Concejo de Medellín, establecía, para efectos del impuesto de industria y comercio, una tarifa de diez por mil aplicable a «*los servicios de salud y de seguridad social integral*». Sin embargo, sostuvo que la mencionada tarifa no fue incluida en el Acuerdo municipal nro. 67 de 2008 —aplicable para la fecha de los hechos del caso—, expedido por la misma corporación, y que ello obedeció, según la exposición de motivos del mismo, en la «*eliminación de las normas que determinaban la tributación para el sector salud, en cumplimiento a varios fallos que en sumo determinan que los dineros de la salud no pueden tener una destinación diferente por mandato constitucional*».

Por lo anterior concluyó que, por la ausencia de uno de los factores que integran el aspecto cuantitativo, señaladamente la alícuota, la Administración no podía liquidar el ICA a cargo de la sociedad por la prestación de los servicios de salud.

3- Ausencia de actividad gravada respecto de los ingresos calificados como no operativos

³ Sentencias del 24 de mayo de 2012, expediente 17914, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia; del 12 de julio de 2012, expediente 18502, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia; del 16 de agosto de 2012, expediente 18431, CP: William Giraldo Giraldo; del 16 de agosto de 2012, expediente 18114, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia; del 11 de octubre de 2012, expediente 18615, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia.

Adujo que, los ingresos incluidos por la sociedad en la base gravable del impuesto por concepto de «*rendimientos financieros*», «*dividendos y participaciones*» e ingresos «*diversos*» (que incluyen actividades de reciclaje, reintegros de gastos, entre otros) no derivan de la realización de ninguna actividad comercial, industrial o de servicios, sino del giro normal de la prestación de servicios de salud, razón por la cual no se encuentran gravados con ICA. Al respecto citó la sentencia de esta corporación del 07 de febrero de 2008 (expediente 15785, CP: María Inés Ortiz Barbosa).

Manifestó que, si la Administración consideraba que los ingresos por los referidos conceptos correspondían a la realización de actividades de prestación de servicios, debía demostrarlo y sustentarlo con pruebas, y no simplemente inferirlo.

Contestación de la demanda

La Administración se opuso a las pretensiones de la demanda por las siguientes razones (ff. 96 a 106):

Afirmó que, mediante el artículo 39 de la Ley 14 de 1983, se estableció una prohibición de gravar con el impuesto de industria y comercio a los hospitales adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Salud (SNS). Sin embargo, agregó que la anterior disposición fue modificada por el artículo 11 de la Ley 50 de 1984, según el cual «*cuando las entidades a que se refiere el artículo 39, numeral 2º. literal d) de la Ley 14 de 1983 realicen actividades industriales o comerciales serán sujetos del impuesto de Industria y Comercio en lo relativo a tales actividades*».

Sostuvo que la finalidad del artículo 39 mencionado fue la de no gravar los ingresos dirigidos a la prestación del servicio público de salud, por lo que los ingresos percibidos por las IPS que no cumplan con dicha finalidad, deben estar sujetos al impuesto de industria y comercio.

En razón a lo anterior, afirmó que dentro de las actividades desarrolladas por la sociedad demandante existen servicios que no se encuentran amparados bajo la mencionada prohibición, como ocurre con aquellos que no hacen parte del SGSSS. Particularmente, los que no se encuentran incluidos dentro del POS. Por lo expuesto, manifestó que los ingresos derivados de servicios de «*cirugía especializada*» y «*cirugía estética*» no podían ser detraídos de la base gravable del impuesto.

Por último, aseguró que el Acuerdo municipal nro. 67 de 2008, proferido por el Concejo de Medellín, sí contemplaba una tarifa aplicable a la prestación de servicios de salud, pues, de conformidad con el artículo 51 *ibidem*, la alícuota procedente

corresponde era del diez por mil, relacionada con las «*demás actividades de servicios no clasificadas en los códigos anteriores*».

Sentencia apelada

El Tribunal de primera instancia accedió a las pretensiones de la demanda, con fundamento en las consideraciones que se exponen a continuación (ff. 167 a 173):

Advirtió que, en virtud de los artículos 39 de la Ley 14 de 1983 y 11 de la Ley 50 de 1984, y de la sentencia del 11 de octubre de 2012 (expediente 18615, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), es dable concluir que existe una prohibición para los municipios de gravar con ICA a los «*hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud*», expresión que comprende a todas las entidades e instituciones que integran el SGSSS, con independencia de que su naturaleza sea pública o privada. Lo anterior, precisó, tiene lugar siempre y cuando los ingresos que generen no se originen en la realización de actividades comerciales e industriales, pues en dicho evento, los mismos sí se encuentran sujetos al referido tributo.

Señaló que, según se desprende de los argumentos expuestos en la liquidación oficial de revisión demandada, la Administración consideró que cualquier servicio de salud que no esté contemplado en el POS se encuentra sujeto al impuesto de industria y comercio. Sin embargo, adujo que la prohibición de gravar con ICA a las entidades que prestan servicios de salud no tiene la referida limitación planteada por la demandada.

Sobre el particular, invocó las sentencias del 07 de febrero de 2008 (expediente 15785, CP: María Inés Ortiz Barbosa) y del 12 de julio de 2012 (expediente 18502, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), proferidas por esta corporación, en las que se señaló que carecía de sustento legal exigir a las entidades prestadoras de servicios de salud diferenciar en su contabilidad los ingresos recibidos por servicios contemplados en el POS, de aquellos que no lo estaban, ya que, en todo caso, solo son gravables con ICA los ingresos originados en actividades industriales y comerciales. Concluyó que la exención del impuesto de industria y comercio establecida en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983, no está condicionada a que los servicios prestados correspondan a los comprendidos en el POS, «*pues el beneficio se dirige a no gravar el ingreso que proviene directamente como retribución del servicio de salud que prestan los entes prestadores de este tipo de servicios*».

Por lo anterior, declaró la nulidad del acto administrativo demandado y, como restablecimiento del derecho, declaró la firmeza de la liquidación privada presentada por la actora.

Recurso de apelación

La parte demandada apeló la decisión del tribunal y solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia (ff. 177 a 180). Al efecto, reiteró los argumentos propuestos en la demanda, exclusivamente en relación con la inclusión en la base gravable del ICA de los ingresos derivados de la prestación de servicios no contemplados en el POS. Sobre el particular, enfatizó que la actora, al encontrarse autorizada para prestar servicios médicos, estaba habilitada para ejecutar actividades de índole comercial, como las relacionadas con la suscripción de contratos de medicina prepagada, de contratos celebrados con entidades aseguradoras para ofrecer servicios de salud mediante pólizas, o la prestación de servicios extraordinarios adquiridos por particulares por mera liberalidad.

En ese contexto, reprochó que la demandante no aportara pruebas que acreditaran el origen de los ingresos cuestionados, esto es, demostrar que los mismos provenían del SGSSS, por derivarse de la prestación de servicios incluidos dentro del POS. Al contrario, destacó que, luego de verificar la información contable registrada en los libros auxiliares de la sociedad actora, se comprobó que la misma percibió ingresos originados en la prestación de servicios no incluidos en el POS.

Por último, cuestionó la condena en costas, habida cuenta de que, a su juicio, no aparecen causadas, ello por cuanto no se evidenciaron comportamientos procesales que dieran lugar a las mismas.

Alegatos de conclusión

La parte actora insistió en los argumentos expuestos en las instancias procesales anteriores (ff. 199 a 205).

No obstante, resaltó que la demandada alegó, durante el proceso administrativo de gestión tributaria, que los ingresos derivados de servicios no incluidos en el POS, *i.e.* de planes adicionales y complementarios de salud, se encuentran gravados con ICA. Sin embargo, cuestionó que, con ocasión de la contestación de la demanda, la Administración manifestó que los servicios censurados correspondían a procedimientos estéticos gravados con el tributo, sin que aportara pruebas que sustentaran dicha afirmación.

Al respecto señaló que si la demandada tenía pruebas que demostraran la existencia de ingresos originados en los referidos procedimientos estéticos, las mismas debían haber sido aportadas durante la vía administrativa, ya que alegar hechos nuevos en la contestación de la demanda, como ocurrió en el *sub lite*, resultaba violatorio de sus derechos al debido proceso y a la defensa, debido a la falta de oportunidad procesal para recurrirlos. En consecuencia, solicitó que los

nuevos argumentos planteados por la Administración no fueran considerados válidos.

Por su parte, la entidad territorial demandada no se pronunció en esta etapa del proceso, a pesar de haber sido debidamente notificada del auto que corrió traslado para el efecto (f. 197).

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público no rindió concepto pese a que mediante auto del 17 de febrero de 2017, notificado a través de estado del 10 de marzo de 2017, se corrió traslado para todos los efectos (f. 197).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- En los términos del recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada contra la sentencia de primera instancia que accedió a las pretensiones de la demanda, la Sala decidirá sobre la legalidad del acto demandado, por medio del cual se modificó la liquidación privada del impuesto de industria y comercio del año gravable 2010 de la sociedad demandante. Concretamente, le corresponde a la Sala establecer si era procedente que el municipio de Medellín adicionara a la base gravable del impuesto de industria y comercio los ingresos que la demandante percibió por la prestación de servicios de salud no incluidos en el POS, en el año gravable 2010.

La Sala advierte, como cuestión preliminar, que la demandante planteó, en términos generales, dos cargos de violación contra el acto administrativo demandado «*per saltum*». El primero de ellos, relativo a la nulidad de la decisión de la Administración Tributaria de adicionar a la base gravable del ICA los ingresos originados por la prestación de actividades de servicios de salud; y, el segundo, enfocado a manifestar que los ingresos calificados en la contabilidad como «*no operacionales*», respecto de los cuales el contribuyente liquidó un impuesto a pagar en la declaración privada de ICA presentada, no están gravados con el impuesto.

Pese a ello, el *a quo* estudió únicamente el cargo de violación relativo a la tributación de los servicios de salud en el ICA, con base en lo cual declaró la nulidad plena de la liquidación oficial de revisión demandada y la firmeza de la declaración privada presentada por el demandante. Por lo anterior, en el evento en que prospere el cargo de apelación de la demandada, la Sala procederá a examinar, en lo pertinente, el concepto de violación relativo al gravamen sobre los ingresos no operacionales.

2- Tomando en consideración que el debate jurídico al que obedece el *sub lite* discurre en torno a las vicisitudes del ordenamiento jurídico que rige la tributación de los servicios de salud en el ICA, la Sala estima necesario abordar, como una cuestión previa, el análisis del marco normativo en relación con la tributación de los servicios de salud en ese impuesto, reiterando el análisis hecho por la Sala en sentencia del 04 de abril de 2019 (exp. 20204, CP: Julio Roberto Piza).

2.1- Si bien el tributo en cuestión tiene como aspecto material del hecho imponible la realización de actividades industriales, comerciales o de servicios, desde el mismo momento en el que se le dio estructura uniforme a ese impuesto mediante los artículos 32 y siguientes de la Ley 14 de 1983 (que a la postre fueron codificados en los artículos 195 y siguientes del Decreto Ley 1333 de 1986), se adoptaron reglas encaminadas a desgravar los ingresos percibidos por contribuyentes que prestan servicios de salud. Desde entonces, el legislador ha tenido que intervenir la materia en varias ocasiones, para acompasar la desgravación con la evolución de la normativa sectorial del servicio público de salud, tal como ha ocurrido, tras la Ley 14 de 1983, con las disposiciones que sobre el particular se han proferido en la Ley 50 de 1984, el Decreto Ley 1333 de 1986, la Ley 633 de 2000 y, finalmente, en la Ley 788 de 2002.

Originalmente, la letra d) del ordinal 2.º del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 dispuso que los municipios (y distritos) tenían prohibido gravar con el impuesto una serie de entidades de distinto orden, caracterizadas por carecer de ánimo lucrativo, dentro de las que se encontraban *«los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud»*⁴. Se trataba por tanto de una desgravación subjetiva absoluta, que enervaba el nacimiento de la obligación tributaria en ICA cuandoquiera que los sujetos mencionados realizaran cualquiera de los tres hechos generadores posibles del impuesto en mención.

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

Así, quedó configurada una desgravación de las actividades de servicios prestadas por *«los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud»*, en cuya

⁴ Textualmente, la norma consagraba que los municipios tenían la prohibición de *«gravar con el impuesto de Industria y Comercio, los establecimientos educativos públicos, las entidades de beneficencia, las culturales y deportivas, los sindicatos, las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, los partidos políticos y los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud»*.

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

En concreto, a la fecha, el Decreto 056 de 1975 establecía el «*Sistema Nacional de Salud*» y lo definía como «*el conjunto de organismos, instituciones, agencias y entidades que tuvieran por finalidad procurar la salud de la comunidad mediante la promoción, protección, recuperación y rehabilitación*» (artículo 1.º); a partir de lo cual, otra disposición, el Decreto 356 de 1975, prescribió que «*las entidades que presten servicios de salud estarán adscritas o vinculadas al sistema nacional de salud*» (artículo 1.º), siendo adscritas las entidades de derecho público que prestaran servicios de salud a la comunidad (artículo 2.º) y vinculadas las entidades de derecho privado que prestaran servicios de salud a la comunidad, por el solo hecho de prestar servicios de salud a la comunidad (artículo 9.º). A lo cual cabe añadir que al interior de la categoría de las entidades vinculadas (*i.e.* de derecho privado) las reglas distinguían entre las que tenían ánimo lucrativo y las que carecían de él.

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

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

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

Bajo esta nueva realidad del ordenamiento, resultó particularmente relevante lo mandado en el inciso 5.º del artículo 48 de la Constitución, de conformidad con el cual «*no se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la seguridad social para fines diferentes a ella*», disposición que suscitó, en el ámbito

de la imposición en ICA, que se profririeran dos normas encaminadas a preservar del gravamen tales recursos: los artículos 93 de la Ley 633 de 2000 y 111 de la Ley 788 de 2002.

El primero se ocupó de *«interpretar con autoridad»* la letra d) del ordinal 2.º del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, para indicar el alcance de la desgravación, tomando en consideración la prohibición del inciso 5.º del artículo 48 constitucional. En concreto, estableció que se entendía *«incorporada»* en la norma *«interpretada»* la prohibición de gravar con ICA (i) los recursos de las entidades integrantes del sistema general de seguridad social en salud, en el porcentaje de la UPC destinado obligatoriamente a la prestación de los servicios de salud; (ii) los ingresos provenientes de las cotizaciones; y (iii) los ingresos destinados al pago de las prestaciones económicas. Según quedó acreditado en las constancias del trámite legislativo seguido para la expedición de la norma, la finalidad a la que atendía era la de *«aclarar la prohibición de gravar con el impuesto de industria y comercio, los ingresos provenientes de la prestación del servicio de salud en el otrora Sistema Nacional de Salud, existente en la época del legislador de 1983, la que se realizaba directamente por el Estado a través de hospitales públicos y privados que tenían la calidad de adscritos y vinculados, respectivamente, al sistema nacional de salud y que se transformó con la nueva Constitución Política en el Sistema General de Seguridad Social en Salud»*.

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

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

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

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

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

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

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

Este porcentaje será para estos efectos, del ochenta por ciento (80%) en el régimen contributivo y del ochenta y cinco por ciento (85%) de la UPC en el régimen subsidiado.

Así, la desgravación se limitó al concepto de ingresos por concepto de UPC, o unidad de pago por capitación, específicamente, en el porcentaje del 80% de la UPC, en el régimen contributivo, y del 85% de la UPC, en el régimen subsidiado. Además, quedó señalado que la desgravación obedecía a que se trataba de recursos de la seguridad social, afectos a una destinación específica en virtud del inciso 5.º del artículo 48 constitucional.

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

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

Al adoptar la decisión, la Corte Constitucional se basó en la consideración de que la totalidad de los recursos del SGSSS, que provienen de las cotizaciones, están sujetos a una destinación especial dada por el artículo 48 constitucional, razón por la cual no se podrán emplear en finalidades distintas a las del propio sistema. Agregó

que el POS se estructuró para garantizar y cumplir la finalidad del SGSSS y que la UPC incorpora el costo que acarrea el cumplimiento del POS, de modo que existe un vínculo indisoluble entre la UPC y el POS, pues la finalidad de la UPC es financiar la ejecución de este, con lo cual la UPC no es un ingreso propio de las EPS.

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

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

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

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

Inicialmente, basándose en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983, la Sección consideró que las entidades de derecho privado, por el solo hecho de prestar servicios de salud, se entendían vinculadas al Sistema Nacional de Salud y que, por tal condición, no se encontraban sujetas al ICA por los servicios hospitalarios y de salud prestados (así, desde la sentencia del 18 de noviembre de 1994, expediente 5766,

CP: Jaime Abella Zarate)⁵.

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

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

La providencia del 06 de diciembre de 2006 (expediente 15291, CP: Héctor Romero Díaz) siguió la tesis inicial y mayoritaria hasta entonces, pero la Sección agregó que la desgravación para el servicio de salud, establecida en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983, incluye no solo a los hospitales, sino también a los integrantes del SGSSS, sean de naturaleza pública o privada, como es el caso de las EPS e IPS. Así se le dio un amplio alcance a la expresión «*hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud*»⁶.

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

(...) con anterioridad a la sentencia C-1040 de noviembre 5 del 2003 de la Corte Constitucional mediante la cual se declaró inexecutable el artículo 111 de la Ley 788 del 2002, el Consejo de

⁵ El criterio fue reiterado en las sentencias del 02 de marzo de 2001 (expediente 10888, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié); del 07 de diciembre 2005 (expediente 14319, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié); y del 15 de junio de 2006 (expediente 15185, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié), entre otras.

⁶ El mismo criterio se encuentra reiterado en varias sentencias, en las que además se hace expresa la posición de que la desgravación no cobija a las actividades industriales y comerciales realizadas por las entidades prestadoras de servicios de salud. Así, en las sentencias del 30 de noviembre de 2006 (expediente 15608, CP: Ligia López Díaz); del 08 de febrero de 2007 (expediente 15105, CP: Héctor Romero Díaz); del 16 de agosto de 2007 (expediente 15932, CP: Ligia López Díaz); del 24 de octubre de 2007 (expediente 16182, CP: Ligia López Díaz); y del 24 de octubre de 2007 (expediente 16130, CP: Ligia López Díaz), entre otras.

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

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

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

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

Posteriormente, en la sentencia del 24 de mayo de 2012 (expediente 17914, CP: Martha Teresa Briceño; con salvamento de voto del consejero Hugo Fernando

Bastidas), la Sección señaló que el «*beneficio*» establecido en la letra d) del ordinal 2.º del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 cobija de forma general a todos los ingresos que obtienen los hospitales y clínicas por la prestación del servicio público de salud, y que la finalidad de la norma fue no someter a esas entidades a obligaciones materiales ni deberes formales respecto de tales servicios. En lo que interesa, se determinó en esa providencia:

(...) la Sala advierte que los servicios POS son una parte del servicio público de salud, que corresponde a la atención básica que el Estado puede garantizar, sin embargo, existen otros servicios que complementan al POS y que también hacen parte del servicio público de salud y, por tanto, los ingresos que reciben las clínicas y hospitales, por la prestación de esa clase de servicios no están sujetos al impuesto de industria y comercio, pues mantienen la naturaleza de servicios y no podrían clasificarse como actividades industriales o comerciales, para poder ser gravados.

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

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

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

Posteriormente, en varias sentencias⁷, se reiteró que la desgravación del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 aplica a los planes complementarios al POS que estén autorizados por la ley (artículo 169 de la Ley 100 de 1993) y sean prestados por entidades integrantes del SGSSS, pero adicionalmente se determinó y enfatizó en

⁷ En ese sentido, entre otras, las sentencias del: 14 de mayo de 2015 (expediente 19357, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas); del 20 de agosto de 2015 (expediente 20717, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia, con aclaración de voto del consejero Hugo Fernando Bastidas Bárcenas); del 30 de agosto de 2016 (expediente 21031, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia, con aclaración de voto del consejero Hugo Fernando Bastidas Bárcenas); del 14 de mayo de 2017 (expediente 20753, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

que corresponde al contribuyente probar el presupuesto de hecho que permitiría reconocer la desgravación, esto es, que el ingreso efectivamente fue obtenido por la prestación de servicios de salud correspondientes a los referidos planes diferentes al POS, pues los ingresos derivados de actividades comerciales e industriales sí hacen parte de la base gravable del impuesto.

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

3- Vista la evolución normativa y jurisprudencial de la materia, la Sala estima necesario precisar en esta ocasión el criterio de decisión judicial que considera adecuado en torno al régimen de tributación en el ICA de los ingresos obtenidos por la realización de actividades relativas a la salud humana.

3.1- La historia fidedigna del establecimiento de la norma inicial de desgravación (i.e. de la prohibición de tributación adoptada en la letra *d*) del ordinal 2.º, del artículo 39 de la Ley 14 de 1983) consta en la exposición de motivos que acompañó al respectivo proyecto de ley. Según se indicó en ese documento, el interés que determinó la aprobación de la disposición fue el de mantener al margen de tributación *«actividades que afectan directamente el nivel de vida del pueblo colombiano o que el Estado tiene el interés de desarrollar»*⁸, con lo cual es un hecho cierto que la desgravación que nos ocupa nunca tuvo el cariz de ser una disposición de fomento de actividades empresariales lucrativas, sino que su única finalidad era la de coadyuvar en la provisión al conglomerado social de los bienes y servicios públicos de los que se ocupan las distintas entidades benéficas contempladas en la norma.

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

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

⁸ Alusiones hechas en la exposición de motivos a lo que en el proyecto de ley era la letra e) del ordinal 2.º del artículo 39, que tras la ponencia para primer debate pasaría a ser la letra d) del ordinal 2.º del artículo 39, por eliminación de lo que había sido la letra c) del referido proyecto.

al Sistema de Salud desarrollado bajo los criterios de regulación de la Ley 100 de 1993, por las razones que se pasan a precisar.

Desde finales del Siglo XIX, la nueva concepción de las funciones del Estado llevó a que adquiriera connotaciones públicas una cuestión que hasta entonces era un problema individual o familiar: garantizarle al ciudadano los medios con los cuales atender sus necesidades vitales para preservarle de situaciones materiales degradantes de la condición humana⁹. Partiendo de la simple idea de asistencia pública, se inició un largo tránsito hasta la adopción de políticas de seguridad social integral, bajo los principios de universalidad subjetiva (a todos los ciudadanos), universalidad objetiva (por todos los riesgos sociales), unidad de gestión y solidaridad financiera. En el derecho colombiano, los esfuerzos estatales por regular la provisión de salud e integrarla en la incipiente seguridad social, se materializaron en normas adoptadas en las décadas de los años sesentas y setentas del siglo pasado. En la década de los ochentas, el sistema existente entró en crisis y se inició un debate público para modificar su estructura¹⁰, que dio lugar a que en la década de los años noventas, ya bajo el influjo de la ambiciosa carta de derechos fundamentales de una nueva Constitución, se acometieran reformas legislativas estructurales, que establecieron una seguridad social integral, preocupada también por la provisión de salud.

Dentro de ese contexto histórico, las instituciones a las que se refiere la norma de la Ley 14 de 1983, alegada por la demandante y replicada en la normativa local de Medellín, fueron desarrolladas en 1975. Buscaron institucionalizar la beneficencia iniciada en los años veinte del siglo anterior y articularla con el «*Plan Nacional Hospitalario*» de 1963 (Ley 12 de 1963)¹¹, misión que se concretó en la creación del

⁹ La preocupación estatal al respecto fue evidenciada en el mensaje de Bismarck al *Reichstag* de 1881, en el cual anunció su proyecto de gestar en pocos años un sistema alemán de seguros sociales, que se concretó en las leyes que organizaron seguros de enfermedad (1883), de accidentes de trabajo (1884) y de invalidez y de vejez (1889).

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

¹¹ Artículo 1.º Con el fin de atender a las necesidades de salud y de fomentar las iniciativas en este campo, la Nación contribuirá económica y técnicamente a la construcción de hospitales, centros de salud, ancianatos, orfanatos, casas de rehabilitación, asilos y demás entidades de asistencia pública, así como a las ampliaciones, reformas, dotaciones y sostenimiento de los ya existentes. Artículo 2.º El Gobierno Nacional elaborará, desarrollará y modificará el Plan Hospitalario Nacional, para asegurar una adecuada organización y un criterio unificado en materia de salud pública y asistencia social. Este Plan contemplará: a) La programación de los servicios técnicos y administrativos, y la adopción de normas sobre administración y organización. b) La integración de los servicios asistenciales, preventivos, docentes e investigativos. c) La coordinación de las entidades públicas o privadas a través de su clasificación y zonificación. (...) Artículo 3.º El Gobierno, por intermedio del Ministerio de Salud Pública seguirá ejerciendo la inspección y vigilancia sobre las instituciones de utilidad común, según los términos y estipulaciones de la Ley 93 de 1938.

«Sistema Nacional de Salud» (artículo 1.º del Decreto 056 de 1975), que tiempo después fue subrogado por completo con el establecimiento de un modelo de seguridad social integral mediante la Ley 100 de 1993.

Al respecto, es suficientemente indicativo el trámite legislativo de esta ley. Inicialmente, el debate sobre la reforma de la seguridad social se limitó al sistema pensional, porque ya se habían dado pasos para la organización del sistema de salud en la Ley 10 de 1990 (que derogó expresamente el Decreto 356 de 1975, que había establecido el régimen de adscripción y vinculación al Sistema Nacional de Salud). Sin embargo, una vez presentado el proyecto de reforma pensional en 1992, el Congreso señaló la necesidad de abordar una reforma integral en salud, a partir de múltiples propuestas que coincidían en la competencia entre los sectores público y privado y en la necesidad de separar a los aseguradores y a los prestadores del servicio. Fue así que se terminó planteando una propuesta unificada, cuya aprobación derivó en la adopción de un nuevo sistema que reestructuró, con parámetros novedosos, sin parangón con los que le precedieron, la prestación de servicios de salud¹².

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

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

En este punto, se recalca que la desgravación contemplada en la Ley 14 de 1983 y en las posteriores normas que la complementaron no estaba dada a las prestaciones

¹² La indicación del Congreso para elaborar un nuevo proyecto para reestructurar el sector salud bajo nuevos cauces tuvo eco en el Ministro de Salud, Juan Luis Londoño, quien lo hizo siguiendo las tesis que él mismo denominó «*pluralismo estructurado*». Al respecto: Londoño, J; y Frenk, J. "Pluralismo estructurado: Hacia un modelo innovador para la reforma de los sistemas de salud en América Latina". En: Documento de Trabajo, Oficina del Economista Jefe. Washington: BID, nro. 353, 1997. Y Gutiérrez, J; y Restrepo, R. "El pluralismo estructurado de Londoño y Frenk frente a la articulación y modulación del Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS) en Colombia". En: Sociedad y Economía. [S.l.]: nro. 23, ene. 2013, pp. 183-204. ISSN 2389-9050.

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

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

Atendiendo a los motivos en los que se funda el criterio de decisión, para la Sala resultan inaplicables las disposiciones incluidas en los ordenamientos municipales que reproducen la letra *d*) del ordinal 2.º del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, como ocurría en el artículo 164 del Acuerdo municipal nro. 67 de 2008, vigente para la época de los hechos *sub lite*, actual artículo 47 del Acuerdo municipal nro. 066 de 2017. En el mismo sentido cabe aclarar que la desgravación de ingresos con fundamento en lo dispuesto en el artículo 111 de la Ley 788 de 2002 opera en todo el territorio nacional, incluso si ese mandato no ha sido incorporado en la normativa municipal, porque obedece a una disposición constitucional, derivada del inciso 5.º del artículo 48 superior, tal como lo identificó la Corte Constitucional en la sentencia C-1040 de 2003. Consecuentemente, ninguna autoridad municipal podrá obviar el alcance de esa desgravación.

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

4- Precisada la norma que rige la desgravación en el ICA de los ingresos

derivados de la prestación de servicios de salud (i.e. el artículo 111 de la Ley 788 de 2002, en la versión resultante tras el pronunciamiento de constitucionalidad hecho en la sentencia C-1040 de 2003), procede la Sala a especificar el alcance actual de la disposición.

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

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

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

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

4.1.1- Recursos del régimen contributivo y subsidiado del SGSSS:

Según el artículo 201 de la Ley 100 de 1993, la administración y financiación del SGSSS está estructurada a partir de dos regímenes, el contributivo y el subsidiado. En el primero, la vinculación de los individuos y familias al SGSSS se realiza a través del pago de una cotización o de un aporte económico previo, financiado por el afiliado, o de forma conjunta entre este y el empleador o la Nación, según el caso, de conformidad con el artículo 202 *ejusdem*. En el subsidiado, la vinculación de los

individuos al SGSSS se hace a través del pago de una cotización subsidiada, total o parcialmente, con recursos fiscales o de solidaridad de que trata la citada ley, que tiene como beneficiarios a la población vulnerable y sin capacidad de pago para cubrir el monto total de la cotización, de conformidad con los artículos 157 y 213 de la ley.

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

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

Para la organización y garantía de los servicios incluidos en el plan de beneficios en salud, antes POS, el SGSSS reconoce a las EPS un valor que se denomina UPC, por cada afiliado y beneficiario del sistema, de conformidad con la letra f) del artículo 156 y el artículo 182 de la Ley 100 de 1993. No obstante, las sumas por UPC no son recursos propios de las EPS y deben manejarse en cuentas separadas del resto de rentas de la entidad.

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

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

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

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

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

4.1.2- Recursos del Fosyga:

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

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

Respecto de los servicios de salud prestados a víctimas de accidentes de tránsito, se precisa que la desgravación opera solo cuando el servicio es financiado con cargo a los fondos de la subcuenta ECAT, lo cual ocurre cuando no hay cobertura por parte de un seguro obligatorio de daños personales causados en accidentes de tránsito (SOAT, regulado en el artículo 192 y siguientes del Decreto 663 de 1993, Estatuto Orgánico del Sistema Financiero). Lo anterior a diferencia del evento en que los servicios médicos estén amparados por un SOAT pues, en tal caso, los recursos proceden de la compañía aseguradora que expidió la respectiva póliza obligatoria de accidentes de tránsito y no del Fosyga, de conformidad con el párrafo primero del artículo 167 de la Ley 100 de 1993 y el artículo 2.6.1.4.2.3 del Decreto 760 de 2016. Igualmente, hay lugar a la desgravación en ICA cuando los servicios médicos prestados, como consecuencia del accidente de tránsito, exceden el tope de 800 salarios mínimos legales diarios vigentes (smldv), con independencia de si hubo o no cobertura del SOAT respecto del monto inferior al tope, pues en tal caso los pagos que superan el tope son asumidos por la EPS (o la ARL, si es accidente de trabajo), a la que se encuentre afiliada la víctima, de conformidad con el párrafo primero del citado artículo 2.6.1.4.2.3.

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

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

en cita, una vez la ADRES entre en operación, se suprimirá el Fosyga, motivo por el cual el Decreto 546 de 2017 dispuso que la ADRES debía asumir la administración de los fondos del SGSSS desde el 01 de agosto de 2017.

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

4.1.3- Regímenes especiales de seguridad social en salud:

También existen fondos que, aunque no pertenecen al SGSSS de la Ley 100 de 1993, hacen parte del sistema de seguridad social y, por ese motivo, se encuentran sometidos a la destinación específica prevista en el inciso 5.º del artículo 48 constitucional, lo cual determina que, de conformidad con el artículo 111 de la Ley 788 de 2002, no podrían resultar gravados con ICA. Son los regímenes especiales o exceptuados de la Ley 100 de 1993 y del sistema de seguridad social en riesgos laborales. Al respecto, el artículo 279 de la Ley 100 de 1993 establece como regímenes exceptuados del SGSSS previsto en la misma ley, los siguientes: (i) el de las Fuerzas Militares y la Policía Nacional; (ii) el del personal civil que presta sus servicios en el Ministerio de Defensa, la Policía Nacional y en la Justicia Penal Militar y su Ministerio Público y que está regido por el Decreto Ley 1214 de 1990; (iii) el del Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio; (iv) el de los empleados de Ecopetrol; y (v) el de las universidades públicas u oficiales sujetas la Ley 647 de 2001.

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

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

Los servicios de salud derivados de enfermedades laborales y accidentes de trabajo

financiados con cargo a la cotización del Sistema de Seguridad Social en Riesgos Laborales (SSSRL) y organizados por las EPS, de conformidad con el artículo 208 de la Ley 100 de 1993.

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

4.2- Aclarado lo anterior, para la Sala también es importante precisar que los servicios o planes de salud previstos en la normativa de seguridad social pero que no se financian con recursos del SGSSS sino con pagos hechos por el respectivo cotizante, para cubrir prestaciones en salud distintas a las contempladas en el POS o, actualmente, en el plan de beneficios en salud, no se encuentran cubiertos por la desgravación del ICA objeto de análisis.

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

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

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

5- De cara a la aplicación del derecho antes precisado, en el caso objeto de enjuiciamiento, la Sala tiene por probados los siguientes hechos:

(i) La demandante es una IPS, que para la época de los hechos *sub examine*, según alega, se encontraba autorizada por las autoridades competentes para prestar y desarrollar su objeto social en el área de la prestación de servicios de salud, sin que tal afirmación haya sido cuestionada por la Administración (f. 18).

(ii) De acuerdo con el certificado de existencia y representación legal, el objeto social de la actora comprende el ejercicio, promoción y desarrollo de actividades médicas en la especialidad de oftalmología y las demás ciencias paramédicas que son afines, entre otras actividades similares (f. 35 vto.).

(iii) El 26 de abril de 2011, la sociedad actora presentó la declaración anual del ICA correspondiente al periodo gravable 2010, en la que determinó una base gravable por cuantía de \$2.844.415.000, el impuesto de industria y comercio por \$20.829.000 y \$3.124.000 por concepto de avisos y tableros, así (ff. 117 a 118):

DETERMINACIÓN DE LA BASE ANUAL	
10. Ingresos brutos totales anuales obtenidos dentro y fuera de Medellín	\$2.846.075.000
11. Menos ingresos brutos totales anuales obtenidos fuera de Medellín, excepto para actividades industriales	\$0
12. Menos total deducciones anuales por todo concepto para Medellín	\$1.660.000
13. Base gravable total anual para Medellín	\$2.844.415.000

LIQUIDACIÓN PRIVADA				
14. Descripción actividades	15. Ingresos	16. Actividad	17. Tarifa (x mil)	18. Impuesto Anual Industria y Comercio
Venta de medicamentos	\$642.458.000	204	5	\$3.213.000
Venta de lentes y monturas [...]	\$1.856.490.000	207	8	\$14.852.000
Rendimientos financieros, arrendamientos [...]	\$345.467.000	207	8	\$2.764.000
19. Impuesto anual de Industria y Comercio				\$20.829.000
20. Solo para Sector Financiero: Impuesto anual por oficinas comerciales				\$0
21. Mas impuesto Anual de Avisos y Tableros				\$3.124.000

22. Total Impuesto Anual de Industria y Comercio, Avisos y tableros	\$23.953.000
23. Menos parte exenta (Impuesto de industria y comercio sólo para entidades exentas)	\$0
24. Menos retenciones por industria y comercio efectuadas en Medellín en el Periodo Gravable	\$2.375.000
25. Impuesto anual a pagar por Industria y Comercio y Avisos	\$21.578.000
[...]	[...]
30. Total a Pagar	\$21.578.000

(iv) Obra en el expediente certificado expedido por el revisor fiscal de la actora, del 10 de mayo de 2012 (f. 130), en el que se certifica que el valor de los ingresos operacionales de la sociedad, por el año 2010, correspondían a \$29.978.300.582, discriminados así: (i) \$18.085.319.348 de ingresos POS y (ii) \$11.892.981.234 originados en ingresos no POS.

(v) Mediante la Resolución 10736, del 06 de julio de 2012 (ff. 48 a 50), la Secretaría de Hacienda del municipio de Medellín profirió requerimiento especial, en el que propuso determinar la base gravable del impuesto de industria y comercio en la suma de \$12.204.360.291 (renglón 13 del formulario de liquidación privada del impuesto). Para el efecto, el requerimiento especial señaló lo siguiente:

Que 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.

De ahí que cualquier ingreso que se detecte luego de la 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 no hacen parte de los recursos del SGSSS.

[...]

Por lo anterior, la Administración considera procedente modificar la base gravable para la liquidación del impuesto de industria y comercio correspondiente al periodo 2010, a la suma de \$12.204.360.291.

Total ingresos brutos	\$30.605.620.172
Deducciones	\$18.401.259.881
Base gravable	\$12.204.360.291

(vi) El requerimiento especial ilustra que los valores aceptados por la Administración para ser detraídos de la base gravable, corresponden a: (i) «*ingresos por la prestación de servicios de salud dentro del POS*» (\$18.085.319.348); (ii) «*devoluciones en ventas*» (\$195.965.391); (iii) «*utilidad en venta de propiedad*,

planta y equipo» (\$34.088.334); y (iv) «recuperaciones» (\$85.886.808), para un total de deducciones de \$18.401.259.881. En ese contexto, el municipio de Medellín propuso modificar la liquidación privada del impuesto, así:

Año gravable	2010
Base gravable anual	\$12.204.360.291
Código de actividad	306
Tarifa	10 por mil
Impuesto de Industria y Comercio	\$122.044.000
Impuesto de Avisos y Tableros	\$18.307.000
Retenciones practicadas	\$2.375.000
Total Impuesto	\$137.976.000

(vii) El 07 de marzo de 2013, el municipio de Medellín profirió la liquidación oficial de revisión contenida en la Resolución 3480 (ff. 40 a 44), en la que ratificó la decisión de adicionar a la base gravable del impuesto los ingresos originados en la prestación de servicios no incluidos en el POS. Al respecto señaló *«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 demás ingresos obtenidos por consultas particulares, planes complementarios de salud, primas de sobre aseguramiento etc. [...]»*

En adición, la Administración Tributaria decidió excluir de la base gravable del impuesto la suma de \$57.758.288, por concepto de ingreso no operacional originado en arrendamientos, pese a que la misma fue objeto de inclusión en la base gravable y de autoliquidación en la declaración privada por parte del mismo contribuyente. Por lo anterior, el acto administrativo liquidó una base gravable por cuantía de \$12.146.602.003.

Asimismo, aceptó la procedencia de la diferencia de criterios como causal de exoneración punitiva, respecto de la sanción por inexactitud propuesta en el requerimiento especial.

Por lo anterior, mediante el acto administrativo en mención, la Administración modificó la liquidación privada del impuesto de la siguiente forma:

Año gravable	2010
Base gravable anual	\$12.146.602.003
Código de actividad	306
Tarifa	10 por mil
Impuesto de Industria y Comercio	\$121.466.000
Impuesto de Avisos y Tableros	\$18.220.000
Retenciones practicadas	\$2.375.000
Total Impuesto	\$137.311.000

(vii) Frente al anterior acto administrativo, la sociedad demandante decidió

prescindir del recurso de reconsideración y acudir directamente a la jurisdicción a través de demanda *per saltum* (f. 8).

6- Bajo las normas jurídicas analizadas y los hechos constatados, cabe concluir en el *sub lite* que, durante el periodo en cuestión (*i.e.* año gravable 2010), los ingresos no sometidos a tributación en la jurisdicción de Medellín para las entidades integrantes del SGSSS fueron aquellos enmarcados dentro de las previsiones del artículo 111 de la Ley 788 de 2002, aquí precisadas en el fundamento jurídico nro.4.

En todo caso, la carga de demostrar los hechos que configuran el supuesto de aplicación de la desgravación recae sobre los contribuyentes, del modo en que lo prescribe el artículo 788 del ET (norma aplicable en Medellín en virtud de la remisión general hecha desde el Capítulo VIII del Decreto municipal 011, del 06 de enero de 2004, al régimen de pruebas regulado en el ET, vigente para la época de los hechos *sub lite*).

Lo anterior por cuanto, en el contexto del tema de la carga de la prueba en materia tributaria, los factores de aminoración de la base imponible tienen un especial tratamiento en la normativa fiscal, como se evidencia en los artículos 786 y siguientes del ET (bajo el Libro V, Título VI, Capítulo III), en los cuales se establece que los contribuyentes deben probar circunstancias especiales respecto de los ingresos no constitutivos de renta, rentas exentas y pasivos negados por los beneficiarios de los mismos.

En relación con el particular, esta judicatura consideró en la sentencia del 31 de mayo de 2018 (expediente 20813, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez):

... la Sala entiende que la carga probatoria asignada a la DIAN no es absoluta, pues [...] en virtud al artículo 742 del ET operan las instituciones probatorias previstas en el procedimiento civil y en particular, el artículo 167 del Código General del Proceso, que dispone que *incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen*.

[...]

Lo dicho resulta relevante en lo que respecta a la prueba de los aspectos negativos de la base imponible (costos, gastos, impuestos descontables, compras), en cuyo caso, según las voces del artículo 167 *ibid*, la carga de prueba recae en cabeza del sujeto pasivo, pues es quien los invoca. A *contrario sensu*, en aquellos casos en donde se pretenda alterar el aspecto positivo de la base gravable (entiéndase adición de ingresos u operaciones sometidos a tributación), la carga se asigna a la autoridad quien de igual manera, se constituye como el sujeto que invoca a su favor la modificación del caso¹³.

Por lo dicho, es del caso concluir que la demandante tiene la carga de probar los supuestos de desgravación del impuesto de industria y comercio, de conformidad

¹³ Posición reiterada en el fallo del 29 de agosto de 2018, expediente 21349, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.

con el artículo 177 del CPC, que señala que «*incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen*», en concordancia con el artículo 167, inciso 1.º, del Código General del Proceso.

La Sala observa que si bien la demandada no cuestionó que la actora tenga la calidad de IPS, y en ese orden de ideas, se tenga por cierto que se trata de una entidad que pertenece al SGSSS que vería desgravados los ingresos originados en servicios médicos (especificados en el fundamento jurídico nro. 4 de esta sentencia), por otra parte, la actora no demostró que las prestaciones de servicios de salud, que originaron los ingresos adicionados por la Administración Tributaria, fueron remuneradas con cargo a los recursos de la seguridad social. Incluso, en el caso *sub judice*, es importante resaltar que la actora se relevó de probar dicha situación, toda vez que, en su criterio, la desgravación del impuesto de industria y comercio obedece, exclusivamente, a su condición subjetiva, es decir, a encontrarse adscrita al SGSSS.

Por el contrario, la Sala destaca que se encuentra acreditado, de conformidad con el certificado del revisor fiscal que obra en el expediente a folio 130, que del total de ingresos operacionales, por cuantía de \$29.978.300.582 percibidos por la actora durante el año 2010, los correspondientes a actividades no POS ascienden a la suma \$11.892.981.234.

Por consiguiente, se encuentra demostrado en el *sub lite* que la actora recibió ingresos operacionales originados en servicios no POS, por valor de \$11.892.981.234, que resultan gravados con ICA y, por lo tanto, es procedente la inclusión que de los mismos hizo la Administración en la base gravable del impuesto.

Por las anteriores razones, prospera el cargo de apelación propuesto por la apelante.

7- En vista de que el cargo de apelación propuesto por la demandada prospera conforme con los motivos antes expuestos, debe la Sala analizar los cargos de violación propuestos por la parte actora respecto de la ausencia de tarifa aplicable en el caso *sub lite* para la liquidación del ICA de la sociedad; y el referido a la no sujeción de los ingresos no operativos frente al ICA.

7.1- En relación con el cargo de la demanda referido a la ausencia de tarifa aplicable en el Acuerdo municipal nro. 67 de 2008 (vigente para la época de los hechos *sub judice*), la actora advirtió que ante la ausencia dentro del elemento objetivo del tributo de uno de los factores que integran el aspecto cuantitativo, concretamente la tarifa (o tipo de gravamen), la Administración no podía liquidar el impuesto de industria y comercio a cargo de la sociedad actora. Al respecto, agregó

la demandante que la no inclusión de la tarifa en el referido acuerdo obedeció al reconocimiento intencional y expreso del ente territorial acerca de que los ingresos originados en la prestación de servicios de salud no se encuentran gravados con ICA.

Al respecto, es pertinente poner de presente que la no inclusión de la tarifa en el referido acuerdo municipal tuvo como sustento, según la exposición de motivos del Acuerdo municipal nro. 67 de 2008, tal como lo expresó la misma actora, el *«cumplimiento a varios fallos que en sumo determinan que los dineros de la salud no pueden tener una destinación diferente por mandato constitucional»*. En ese sentido, es importante mencionar que mediante la sentencia del 04 de septiembre de 2014 (expediente 19039, Consejero Ponente: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez) se declaró la nulidad de las expresiones relativas a la tarifa para los servicios de salud en la seguridad social que utilizaban los artículos los artículos 8.º y 140 del Acuerdo 50 de 1997 y 40 del Acuerdo 61 de 1999, expedidos por el Concejo de Medellín, y 71 y 97 del Decreto 710 de 2000 proferido por el Alcalde del mismo municipio.

De manera que, la no inclusión de una tarifa específica para los servicios de salud y de la seguridad social deriva del esfuerzo por no reproducir normas anuladas, que no a la. Consideración de que los servicios de salud prestados por entidades pertenecientes al SGSSS están exentos en términos absolutos, como lo pretende la demandante.

Sin embargo, se reitera que, conforme con las consideraciones señaladas en el fundamento jurídico nro. 4 de esta providencia, la desgravación de los ingresos derivados de la prestación de servicios de salud se encuentra condicionada a dos circunstancias: (i) que el contribuyente sea una entidad integrante del SGSSS; y (ii) que los ingresos percibidos por ese contribuyente correspondan a recursos de la seguridad social destinados a la finalidad del sistema de seguridad social.

Corolario de lo anterior, la Sala considera que la inexistencia de una tarifa especial del impuesto en el Acuerdo nro. 67 de 2008 para los servicios de salud gravados (i.e. los no cobijados por la desgravación del artículo 111 de la Ley 788 de 2002), no implica la ausencia de una tarifa aplicable, que impida liquidar el impuesto, toda vez que el mismo cuerpo normativo municipal, en su artículo 51, dispuso una tarifa residual de diez por mil aplicable a las *«Demás actividades de servicios no clasificadas en los códigos anteriores»*.

De manera que, ante la ausencia de una tarifa específica para los servicios de salud, en criterio de la Sala resulta aplicable la referida tarifa residual del diez por mil. Por ese motivo, no prospera el cargo de nulidad.

7.2- Ahora bien, en relación con el cargo de la demanda referido a la no sujeción de

los ingresos calificados como no operativos frente al ICA, la actora alega que los ingresos que la sociedad incluyó, al momento de autoliquidar el tributo, en la base gravable del impuesto por concepto de «rendimientos financieros», «dividendos y participaciones» e ingresos «diversos», no están gravados por cuanto no derivan de la realización de ninguna actividad comercial, industrial o de servicios. Al respecto, la Sala destaca que la inclusión de los ingresos mencionados en la base gravable del impuesto fue realizada por la misma sociedad demandante, que al momento de presentar su liquidación privada decidió declararlos como ingresos gravados. En efecto, según se evidencia de la liquidación privada del impuesto que obra en el folio 117 del expediente, la demandante autoliquidó como ingresos que integran la base gravable la suma de \$345.467.000 por concepto de ingresos no operacionales (rendimientos financieros, arrendamientos, dividendos, diversos y otros), según se puede verificar en las casillas 14 y 15 de dicha declaración privada.

Corolario de lo anterior, es importante advertir que el acto administrativo censurado no modificó la anterior situación, ya que, se repite, la Administración no fue quien adicionó a la base imponible los ingresos por los conceptos antes referidos. Por el contrario, la demandada decidió, de forma favorable a la situación jurídica del contribuyente, excluir de tal base gravable las cuantías de \$34.088.334, por concepto de utilidad en venta propiedad, planta y equipo, y de \$57.758.288, por concepto de arrendamientos, tal como se evidencia del requerimiento especial (f. 49 vto.) y de la liquidación oficial de revisión (f. 44), respectivamente.

Pese a dichas exclusiones de la base imponible, realizadas por la Administración Tributaria en beneficio del sujeto pasivo, para la Sala resulta claro que los ingresos no operacionales fueron base gravable del impuesto porque así lo determinó y autoliquidó el propio contribuyente en el acto de la declaración privada, y no porque los mismos fueron adicionados a la base imponible mediante la liquidación oficial de revisión.

Asimismo, en el expediente no obra prueba alguna acerca de que la sociedad demandante haya presentado una declaración de corrección para excluir de la base gravable tales ingresos, ni que haya presentado una solicitud de devolución por pago de lo no debido o pago en exceso, respecto del impuesto autoliquidado y pagado por esos ingresos autoliquidados como gravables.

De hecho, la Sala observa que, en el escrito de la demanda se solicita en el acápite de pretensiones que, frente a la eventual declaratoria de nulidad de los actos acusados, se restablezca el derecho de la actora «*declarando ajustada a derecho la declaración presentada por el impuesto de industria y comercio del periodo gravable 2010*», es decir, que se declare la firmeza de la autoliquidación que incluye como ingresos gravados los aludidos conceptos de ingresos no operacionales.

Por lo expuesto, la Sala considera que el acto administrativo demandando no creó la situación jurídica que el demandante pretende someter a control judicial mediante el referido cargo de violación, toda vez que el acto administrativo censurado no tuvo por objeto incluir en la base gravable los ingresos no operacionales respecto de los cuales el demandante solicita, en sede jurisdiccional, sean excluidos de la base gravable.

En consecuencia, no prospera el cargo de nulidad planteado.

8- Con fundamento en los artículos 188 del CPACA; 385, numeral 8.º, del Código General del Proceso (CGP, Ley 1564 de 2012); 19 de la Ley 1395 de 2010 y los Acuerdos nros. 1887 y 2222 de 2003, proferidos por el Consejo Superior de la Judicatura, el tribunal condenó en costas a la parte vencida en primera instancia. Esta decisión fue apelada por la demandada al considerar que de su actuación procesal en el caso *sub examine* no se evidenciaba la procedencia para su imposición.

Como en el *sub lite* la Sala revoca la decisión del *a quo*, en igual sentido procede la revocatoria de la condena en costas impuestas por el tribunal en el ordinal tercero de la parte resolutive de la providencia apelada. En su lugar, niega la condena en costas en ambas instancias porque no obra prueba en el expediente que demuestre las erogaciones por dicho concepto, como lo exige para su procedencia los artículos 188 del CPACA y 385 del CGP.

Consecuentemente, se revocará la decisión de primer grado.

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

FALLA

1. **Revocar** la sentencia apelada, por los motivos expuestos en la parte considerativa de esta providencia. En su lugar:

Negar las pretensiones de la demanda.

2. Sin condena en costas en ninguna de las instancias.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sala

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Ausente con excusa

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ