

VIA GUBERNATIVA - Su agotamiento es presupuesto indispensable para acudir ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho / AGOTAMIENTO DE LA VIA GUBERNATIVA - Alcance. Finalidad

La Sala ha indicado que el agotamiento de la vía gubernativa, presupuesto procesal de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, consiste, en términos generales, en la necesidad de usar los recursos legales para poder impugnar los actos administrativos. Su finalidad es que la Administración tenga la oportunidad de revisar sus propias decisiones con el objeto de que pueda revocarlas, modificarlas o aclararlas, esto es, que las autoridades administrativas puedan rectificar sus propios errores, antes de que sean objeto de un proceso judicial. En efecto, se ha precisado que “La razón de la exigencia legal del señalado agotamiento deviene del principio llamado de la decisión previa que le permite a la administración antes de acudir al medio judicial, que revise su propios actos y otorga a los administrados una garantía sobre sus derechos al presentar motivos de inconformidad para que sea enmendada la actuación si es del caso, antes de que conozca de ella quien tiene la competencia para juzgarla”. De manera general, conforme al artículo 63 del Código Contencioso Administrativo, la vía gubernativa se entiende agotada cuando contra los actos administrativos no procede ningún recurso (artículo 62 [1]); cuando los recursos interpuestos se hayan decidido (artículo 62 [2]), y cuando el acto administrativo quede en firme por no haber sido interpuestos los recursos de reposición o de queja.

FUENTE FORMAL: CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO - ARTICULO 62 - ARTICULO 63 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 720

NOTA DE RELATORIA: Sobre el tema, en la sentencia se reiteran sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 21 de junio de 2002, Exp. 12382, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa y de 25 de marzo de 2010, Exp. 16831, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

AGOTAMIENTO DE LA VIA GUBERNATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA - Se agota con el recurso de reconsideración, salvo en el caso previsto en el párrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario, esto es, cuando se ha atendido en debida forma el requerimiento especial y aún así se practica liquidación oficial de revisión, evento en el que el contribuyente puede prescindir de ese recurso y acudir directamente a la jurisdicción / REQUERIMIENTO ESPECIAL - Requisitos para que se pueda considerar atendido en debida forma

En materia tributaria, el recurso de reconsideración es el medio de impugnación para agotar la vía gubernativa, sin embargo, el artículo 720 del Estatuto Tributario prevé una excepción sólo tratándose de procedimientos tributarios en los cuales el requerimiento especial es requisito previo del acto definitivo, como es el caso de la liquidación oficial de revisión, donde se permite que se prescinda del recurso de reconsideración y se acuda directamente a la jurisdicción. [...] De la norma transcrita se deduce la posibilidad de que los contribuyentes puedan prescindir del recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión y optar por demandarla directamente dentro de los 4 meses siguientes a la notificación de la misma, siempre que se hubiere atendido en debida forma el requerimiento especial. La Sala en reiteradas ocasiones ha precisado que para que pueda entenderse que el requerimiento especial fue “atendido en debida forma”, deben cumplirse los siguientes requisitos: 1) Responderlo dentro de los tres (3) meses siguientes a la fecha de su notificación; 2) Por escrito, de acuerdo con las

prescripciones del artículo 559 del E.T.; 3) Estar suscrito por el contribuyente o por quien tenga la capacidad legal para hacerlo; 4) Contener las objeciones al requerimiento. En el presente caso, el Centro Médico Imbanaco de Cali mediante memorial suscrito por el Represente Legal y radicado el 6 de junio de 2008 ante el ente demandado, contestó oportunamente el requerimiento especial 4131.1.12.6-116 del 9 de abril de 2008, y presentó en ese escrito, los fundamentos fácticos y jurídicos de su oposición en relación con las modificaciones propuestas por la Administración. En ese orden de ideas, para la Sala es claro que el actor atendió en debida forma el requerimiento especial y, por ende, cumplió con el requisito de procedibilidad que establece el parágrafo del artículo 720 del E.T., para demandar directamente la liquidación oficial de revisión, sin haber acudido al recurso de reconsideración.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 720

NOTA DE RELATORIA: Sobre el tema, en la sentencia se reiteran sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 9 de septiembre de 2004, Exp. 13860, C.P. Dra. Ligia López Díaz; 28 de octubre de 2004, Exp. 13816, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié; de 4 de noviembre de 2004, Exp. 13818, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz y 6 de octubre de 2005, Exp. 14581, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

ENTIDADES DE SALUD - No están sometidas al cumplimiento de ninguna obligación sustancial ni formal relacionada con el impuesto de industria y comercio / SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD - Su reorganización en nada afecta la no sujeción subjetiva del artículo 39 numeral 2º literal d) de la Ley 14 de 1983 / HOSPITAL Y CLINICA - No existe diferencia para efectos del impuesto de industria y comercio / SERVICIO PUBLICO DE SALUD - Los ingresos que perciben las clínicas y hospitales por su prestación no pueden ser gravados con el impuesto de industria y comercio / ACTIVIDADES DE SERVICIOS Y COMERCIALES - Los recursos provenientes de estas actividades que no sean propios de las entidades hospitalarias no están cobijados por la no sujeción del artículo 39, numeral 2º, literal d) de la Ley 14 de 1983

Sobre el particular, la Sala reitera su posición fijada en sentencias de 24 de mayo, 16 de agosto y 30 de agosto de 2012, en las cuales se retomó el criterio jurisprudencial de la Sección y se efectuaron, entre otras, las siguientes precisiones: 1. El artículo 39 numeral 2) literal d) de la Ley 14 de 1983 prohíbe gravar con el impuesto de industria y comercio, “los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud” Esta es una no sujeción de carácter subjetivo, pues, según el artículo 32 ibídem, son sujetos pasivos del impuesto, las personas naturales, jurídicas y sociedades de hecho; 2. El Sistema Nacional de Salud a que se refiere el artículo 39 de la Ley 14 de 1983, fue reemplazado en la Ley 10 de 1990 por el “Sistema de Salud”. Según el artículo 4º de la Ley 10 de 1990, forman parte, del Sistema “tanto el conjunto de entidades públicas y privadas del sector salud, como también en lo pertinente, las entidades de otros sectores que inciden en los factores de riesgo para la salud”. El artículo 5º [num 2], en concordancia con el artículo 7 de la misma Ley, dispuso que del sector salud hace parte el subsector privado, que está compuesto por todas las entidades o personas privadas que presten servicios de salud, dentro de las cuales incluyó las fundaciones o instituciones de utilidad común, las corporaciones y asociaciones sin ánimo de lucro y las personas privadas naturales o jurídicas. De acuerdo con las normas en mención, los hospitales hacían parte del Sistema de Salud, así pertenecieran al sector privado, incluidas las fundaciones, corporaciones y

asociaciones sin ánimo de lucro o de utilidad común. En relación con la no sujeción artículo 39 numeral segundo literal d) de la Ley 14 de 1983, en lo que se refiere a “los hospitales adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Salud”, la intención del legislador fue la de no someter a las entidades de salud al cumplimiento de ninguna de las obligaciones sustanciales ni formales relacionadas con el impuesto de industria y comercio. Con la entrada en vigencia de la Ley 100 de 1993 se reorganizó nuevamente el sector salud, bajo el nombre de “Sistema de Seguridad Social en Salud”. En la conformación del Sistema concurren el Gobierno Nacional, el FOSYGA, las Entidades Promotoras de Salud (EPS) y las Instituciones Prestadoras de Salud (IPS); 3. El criterio expuesto, que se reitera en esta oportunidad, reconoce la vigencia del artículo 5° de la Ley 10 de 1990, en consideración a que, tal como lo precisara la Sala, el Sistema de Seguridad Social en Salud que desarrolló la Ley 100 de 1993 en nada afecta la no sujeción subjetiva del artículo 39 numeral 2° literal d) de la Ley 14 de 1983, si se tiene en cuenta el criterio teleológico de la norma. Además, el concepto de “Sistema de Salud”, hoy “Sistema de Seguridad Social en Salud”, debe ser apreciado en su alcance bajo las consideraciones existentes en la Ley 14 de 1983, que es la fuente normativa de la cual surge el beneficio fiscal para las entidades públicas o privadas del sector salud; 4. Tampoco es procedente entender que existe una distinción entre “hospital” a que se refiere el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 y “clínica”, pues la Sección ha indicado que “tales expresiones en su sentido natural y obvio vienen a ser sinónimas, toda vez que no tienen una referencia técnica ni ha sido definida especialmente por el legislador, y en cambio, los diccionarios de lenguaje usual y de expresión especializada se refieren indistintamente a ellos como “establecimientos destinados al tratamiento de enfermos”; 5. Si bien los recursos que perciban las clínicas y hospitales destinados a la prestación del servicio público de salud no son susceptibles de ser gravados con el impuesto de Industria y Comercio, el artículo 11 de la Ley 50 de 1984 prevé que cuando estas entidades realicen actividades industriales o comerciales serán sujetos del impuesto de industria y comercio en lo relativo a tales actividades; 6. Con base en la norma anterior, los recursos provenientes de actividades industriales y comerciales, que no sean propias de las entidades hospitalarias, no quedan cobijados por la no sujeción del artículo 39 numeral 2 literal d) de la Ley 14 de 1983. Es decir, que las actividades de servicios que prestan los hospitales en su calidad de tales son las únicas a las que se les puede aplicar la no sujeción creada por el legislador.

FUENTE FORMAL: LEY 14 DE 1983 - ARTICULO 39, NUMERAL 2, LITERAL D / LEY 50 DE 1984 - ARTICULO 11 / LEY 10 DE 1990 - ARTICULO 4; ARTICULO 5, NUMERAL 2; ARTICULO 7

NOTA DE RELATORIA: Sobre la no sujeción de las clínicas y hospitales al impuesto de industria y comercio, avisos y tableros se reiteran sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 2 de marzo de 2001, Exp. 10888, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié; 10 de junio de 2004, Exp. 13299, C.P. Dra. Elizabeth Whittingham García; 9 de diciembre del 2004, Exp. 14174, C.P. Dra. Ligia López Díaz; 5 de mayo de 2005, Exp. 14442, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa; 13 de octubre de 2005, Exp. 15265, C.P. Dra. Ligia López Díaz; 7 de febrero de 2008, Exp. 15785; 10 de abril de 2008, Exp. 16640, C.P. María Inés Ortiz Barbosa; 14 de octubre de 2010, Exp. 17926, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; 24 de mayo de 2012, Exp. 17914; 16 de agosto de 2012, Exp. 18656, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia y 30 de agosto de 2012, Exp. 18656, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo.

INGRESOS POR SERVICIOS DE SALUD PRESTADOS POR CLINICAS Y HOSPITALES - No están sujetos al impuesto de industria y comercio, independientemente de que los servicios estén o no incluidos en el POS / INSTITUCIONES PRESTADORAS DE SERVICIOS DE SALUD (IPS)- No están obligadas a llevar cuentas separadas de los recursos de la seguridad social ocasionados en cotizaciones de los afiliados respecto del resto de rentas y bienes, pues, ese deber está a cargo de las Entidades Promotoras de Salud (EPS)

“En suma, la Sala advierte que los servicios POS son una parte del servicio público de salud, que corresponde a la atención básica que el Estado puede garantizar, sin embargo, existen otros servicios que complementan al POS y que también hacen parte del servicio público de salud y, por tanto, los ingresos que reciben las clínicas y hospitales, por la prestación de esa clase de servicios no están sujetos al impuesto de industria y comercio, pues mantienen la naturaleza de servicios y no podrían clasificarse como actividades industriales o comerciales, para poder ser gravados” (Subraya la Sala). De acuerdo con el criterio jurisprudencial expuesto, que la Sala ahora reitera, la no sujeción del artículo 39 numeral 2) literal d) de la Ley 14 de 1983 se aplica para las clínicas y hospitales respecto de todos los ingresos que reciban por la prestación del servicio de salud, independientemente de que estén o no incluidos en el POS. La Sala ha precisado que esta no sujeción se encuentra vigente, pues, no fue derogada por el artículo 111 de la Ley 788 de 2002, que prevé una exclusión de la base gravable del impuesto de los recursos de las entidades que integran el Sistema de Seguridad Social en Salud. Lo anterior, porque las dos normas son compatibles y se complementan entre sí, dado que mientras el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 es de carácter subjetivo, pues, establece un beneficio a favor de los hospitales y clínicas, el artículo 111 de la Ley 788 de 2002 es de carácter real, porque excluye de la base gravable del impuesto los recursos de dichas entidades cuando integran el Sistema de Seguridad Social en Salud, o sea, que no están gravados con el impuesto de industria y comercio los recursos que reciben por concepto de los servicios de salud que prestan. [...] La no sujeción prevista en el artículo 39 numeral 2º literal d) de la Ley 14 de 1983 y regulada a nivel local mediante el artículo 5º numeral 4 del Acuerdo 35 de 1985 del Municipio de Santiago de Cali, se reitera, es aplicable a las clínicas y hospitales por concepto de recursos de la prestación de los servicios de salud, independientemente de que provengan del Plan Obligatorio de Salud o de los planes de servicios complementarios, medicina prepagada y medicina especializada. Además, no son de recibo los argumentos del demandado en el cobro del impuesto de industria y comercio, dado que el artículo 111 de la Ley 788 de 2002 dispuso expresamente que los recursos que reciben entidades como el actor por concepto de los servicios de salud que prestan, no están gravados con el impuesto de industria y comercio. De lo anterior se deduce, que no es necesaria la exigencia al demandante de llevar cuentas separadas de los recursos del POS y de los servicios complementarios, en la medida en que todos los ingresos provenientes de los servicios de salud están excluidos del tributo. En efecto, la obligación de llevar cuentas separadas de los recursos de la seguridad social originados en las cotizaciones de los afiliados al sistema respecto del resto de rentas y bienes, está a cargo de las Entidades Promotoras de Salud (EPS), por ser quienes recaudan dichas cotizaciones, pues, la Ley 100 de 1993 no previó tal obligación para las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud (IPS).

FUENTE FORMAL: LEY 14 DE 1983 - ARTICULO 39, NUMERAL 2, LITERAL D / LEY 100 DE 1993 - ARTICULO 182, ARTICULO 185 / LEY 788 DE 2002 - ARTICULO 111

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D. C., seis (6) de diciembre de dos mil doce (2012)

Radicación número: 76001-23-31-000-2009-00378-01(19550)

Actor: CENTRO MEDICO IMBANACO DE CALI S.A.

Demandado: MUNICIPIO DE CALI – DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE HACIENDA MUNICIPAL

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandado contra la sentencia del 3 de febrero de 2012 del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca.

La parte resolutive del fallo apelado dispuso:

“FALLA:

1. **DECLARAR** la nulidad total de la Liquidación Oficial de Revisión # 4131.1.1.12.6 – 3576265 del 26 de noviembre de 2008, proferida por la Subdirección Administrativa de Impuestos y Rentas Municipales del Departamento Administrativo de Hacienda del Municipio de Santiago de Cali, respecto de la declaración de impuesto de industria y comercio presentada por CMI por el año gravable 2005.
2. Como consecuencia de la anterior declaración, a título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRESE** que no hay lugar a la determinación de un mayor valor por Impuesto de Industria y Comercio ni a la imposición de la sanción por inexactitud a cargo del Centro Médico Imbanaco S.A., así como tampoco a ningún tipo de recargo sobre el mayor valor del impuesto determinado por el año gravable 2005, respecto de la declaración del ICA.
3. **DECLÁRESE**, que la declaración del impuesto de industria y comercio presentada por CMI en el Municipio de Cali por el año gravable 2005 está en firme y se **ORDÉNESE (SIC)** al Municipio de Santiago de Cali, el archivo del expediente que por éste asunto se haya abierto en contra del Centro Médico Imbanaco S.A.
4. **DECLÁRESE** no probada la excepción propuesta por la entidad demandada. (...)¹

¹ Folio 356 c.p.

ANTECEDENTES

El 16 de abril de 2006, el Centro Médico Imbanaco de Cali presentó su declaración del impuesto de industria y comercio por el año gravable 2005, vigencia fiscal 2006, en el que liquidó ingresos brutos anuales por \$117.750.118.000; devoluciones por \$25.595.194.000; ingresos no sujetos por \$87.612.657.000; ingresos netos gravables de \$4.542.267.000 y un total saldo a pagar de \$44.280.000.²

Previos Requerimiento Especial³ y su respuesta oportuna⁴, el Municipio de Cali, mediante Liquidación Oficial de Revisión 4131.1.12.6 - 3576265 del 26 de noviembre de 2008, aumentó los ingresos netos gravables a \$49.413.077.000, disminuyó los ingresos no sujetos en \$42.741.847.000, fijó un total impuesto de \$319.496.000 y una sanción por inexactitud de \$447.294.000⁵.

DEMANDA

El Centro Médico Imbanaco de Cali S.A., en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, pidió que se anule la liquidación oficial de revisión. En consecuencia, solicitó que se declare que no hay lugar a la determinación del mayor valor por ICA ni a la sanción por inexactitud; que no hay lugar al pago de intereses de mora sobre el mayor valor de impuesto determinado; que la declaración privada del 2005 está en firme y que se condene en costas al demandado.

Invocó como disposiciones violadas las siguientes:

- Artículos 48, 95 numeral 9° y 363 de la Constitución Política.
- Artículo 39 numeral 2 literal d) de la Ley 14 de 1983.
- Artículo 259 numeral 2 del Decreto 1333 de 1986.
- Artículos 154 literal g) y 155 de la Ley 100 de 1993.
- Artículos 2, 3, 35 y 66 del Código Contencioso Administrativo.
- Artículos 647 inciso 6, 683, 714 y 730 numeral 1, 2 y 3 del Estatuto Tributario.

² Folio 11 c.p.

³ Folios 13 a 16 c.p.

⁴ Folios 18 a 31 c.p.

⁵ Folios 33 a 37 c.p.

- Artículos 75, 98, 100 y 137 numeral 1 del Decreto Municipal 523 de 1999.

El concepto de violación se sintetiza así:

1. Ilegalidad de los actos de liquidación oficial – Desconocimiento de la sentencia de nulidad del 30 de noviembre de 2006

El Municipio liquidó a la demandante el mayor impuesto con base en el artículo 1° del Acuerdo 57 de 1999 del Concejo de Santiago de Cali que estableció en el 6.6X1000 la tarifa del ICA aplicable a las Instituciones Prestadores del Servicio (IPS).

Los actos demandados deben anularse por pérdida de fuerza ejecutoria, debido a que el artículo 1° del Acuerdo 057 de 1999 fue anulado parcialmente por el Consejo de Estado en sentencia del 30 de noviembre de 2006, exp. 15608, cuando decidió declarar la nulidad de la expresión “*hospitales, clínicas y similares e IPS*”, por ser contrario a la Ley 14 de 1983.

En la resolución mediante la cual profirió la Liquidación Oficial de Revisión, el Municipio se limitó a señalar que pese a la declaratoria de nulidad, aún podía gravar con el ICA los ingresos por salud percibidos por la demandante (IPS) en cumplimiento de los artículos 1° y 4° del Acuerdo 35 de 1985, 1° del Acuerdo 124 de 1987, 1° del Acuerdo 088 de 2001 y 1° del Acuerdo 57 de 1999, parcialmente anulado.

En el fallo que declaró la nulidad parcial del artículo 1° del Acuerdo 57 de 1999, el Consejo de Estado precisó que las entidades públicas o privadas que presten servicios de salud no están sujetas al ICA por esa actividad.

El Municipio no reconoció los efectos de la pérdida de fuerza ejecutoria en el caso que ahora se debate, lo que constituye un desacato, toda vez que debe dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 175 del Código Contencioso Administrativo.

La decisión judicial debió aplicarse desde cuando quedó ejecutoriada, esto es, 18 de diciembre de 2006, por cuanto no existe situación jurídica consolidada, dado que los actos se expidieron dentro de la vigencia de la norma declarada nula,

como lo precisó la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en Concepto 1672 de 2005.

2. Falsa motivación de los actos que se demandan

El demandado manifestó erróneamente que están gravadas con el Impuesto de Industria y Comercio los ingresos que percibe la demandante por la prestación de servicios de salud que exceden del POS, como los planes de servicios complementarios, medicina prepagada o medicina especializada. Lo anterior, porque son actividades cosméticas.

El criterio del Municipio desconoce la posición reiterada del Consejo de Estado, en el sentido de que todos los ingresos por prestación de servicios de salud están excluidos del gravamen según la Ley 14 de 1983⁶.

3. Nulidad de la sanción por inexactitud

Los actos administrativos demandados se encuentran viciados de nulidad por falsa motivación, y por lo tanto, la sanción impuesta en dichos actos también es nula. Además, el actor no incluyó en su declaración ningún dato falso, inexacto o errado.

En este caso es procedente la existencia de una diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable para la determinación del ICA entre el Municipio y el actor, pues, éste sustentó su posición en la interpretación de las normas aceptadas por el Consejo de Estado. Al respecto, transcribió apartes de la jurisprudencia de la Sección Cuarta.⁷

4. Nulidad de la actuación por incompetencia del funcionario que profirió el requerimiento especial

Tanto el requerimiento especial como los actos administrativos que se demandan fueron proferidos por la Subdirección Administrativa de Impuestos, Rentas y Catastro Municipal del Departamento Administrativo de Hacienda del Municipio.

⁶ Entre otras, citó las sentencias de la Sala 15932 del 2007 y 16636, 16640 del 2008.

⁷ Sección Cuarta, sentencias 1761 del 13 de marzo de 1989; 7680 del 27 de junio de 1996; 134101 del 23 de junio de 2005 y 01189 del 6 de abril 2006.

No obstante, el artículo 98 del Decreto 523 de 1999 establece que los requerimientos especiales deben ser proferidos por el Jefe de la División de Fiscalización y Control de Impuestos y Rentas Municipales, lo que genera nulidad de la liquidación oficial dada la inexistencia del requerimiento especial que la antecede.

5. Nulidad de los actos administrativos demandados por violación de las normas en que han debido fundarse

Las razones expuestas en los puntos anteriores corroboran que los actos administrativos demandados violan las normas en que han debido fundarse y, en consecuencia, están viciados de nulidad.

6. Procedencia de la solicitud de condena en costas

El Municipio debe ser condenado en costas porque hizo caso omiso del fallo del 30 de noviembre de 2006, que declaró la nulidad parcial del artículo 1° del Acuerdo 57 de 1999, lo que demuestra que su conducta fue temeraria.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Municipio de Santiago de Cali se opuso a las pretensiones de la demanda.

Frente a cada planteamiento de la demandante, sostuvo, en síntesis, lo siguiente:

1. Nulidad por desconocimiento de la sentencia de nulidad del 30 de noviembre de 2006

Con ocasión del fallo que declaró la nulidad parcial del artículo 1° del Acuerdo 057 de 1999, lo que el Consejo de Estado anuló de forma expresa fueron las expresiones "*hospitales, clínicas y similares e IPS*". En ningún momento estableció que la actividad de servicios de salud no está gravada con el impuesto de industria y comercio, en el municipio de Cali. Por lo tanto, los servicios de salud están gravados actualmente con tarifa del 6.6. X1000.

Es claro que lo que se grava con el impuesto de industria y comercio es la realización de actividades comerciales, industriales o de prestación de servicios,

de conformidad con lo establecido en los artículos 32 de la Ley 14 de 1813 y 1º del Acuerdo Municipal 035 de 1985.

La declaratoria de nulidad parcial del aparte en comento, no trae como consecuencia la inaplicación de los elementos esenciales que configuran el tributo, como lo son el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa.

En ningún momento la Administración desconoció lo ordenado por el fallo del Consejo de Estado; lo que sucede es que las actividades que ejecuta la actora se derivan de otras que sí deben ser gravadas con el impuesto de industria y comercio.

2. Nulidad por falsa motivación en razón a que los ingresos provenientes de la prestación de servicios de salud por parte de CMI no son susceptibles de ser gravados con ICA

Los recursos de las EPS correspondientes al valor de la unidad de pago por capitación – UPC, son destinados exclusivamente al cubrimiento del plan obligatorio de salud – POS.

La Corte Constitucional mediante sentencia C-1040 de 2003 declaró exequible el artículo 111 de la Ley 788 de 2002. En dicha providencia, señaló que los recursos de las entidades integrantes del sistema de seguridad social en salud no forman parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio.

La voluntad del legislador fue excluir del gravamen a aquellos recursos de la seguridad social en salud. Sin embargo, los ingresos para pagos de gastos administrativos, distribución de utilidades y excedentes provenientes del POS no son de destinación específica del sistema de salud, y por ende, son susceptibles del impuesto de industria y comercio.

No todos los recursos por la prestación de servicios obligatorios de salud provenientes del régimen subsidiado o contributivo, tienen destinación específica, pues, si ello fuera así, las instituciones prestadoras no podrían recibir pagos por sus servicios, ni generar excedentes, haciendo obligatorio que con recursos

propios diferentes, a los recibidos de las EPS, se cubrieran los gastos administrativos.

Para el Municipio era relevante que el contribuyente probara que el valor de las deducciones realizadas correspondían a dineros de la seguridad social, para verificar cuáles efectivamente pertenecían a servicios de salud del plan obligatorio y cuáles no, situación que la actora no tiene clara ya que dentro de sus antecedentes contables tampoco aparecen discriminados.

Por lo tanto, la Administración no pudo reconocer que la deducción realizada por la actora fue en virtud de la no sujeción prevista en la Ley, por tratarse de recursos de la seguridad social en salud.

3. Nulidad de la sanción por inexactitud

No es cierto que la sanción por inexactitud se motivó indebidamente. Ello, por cuanto dio aplicación a lo previsto en el artículo 75 del Decreto 0523 de 1999, que establece que la inexactitud se impone por la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados.

El actor no puede alegar que se presentó una diferencia de criterios, por el hecho de haber consignado en su declaración hechos y cifras completos, pues, el Estado no puede quedar desprovisto de la potestad de determinar el monto de las obligaciones tributarias, obviamente, dando cumplimiento al debido proceso.

4. Nulidad de la actuación por incompetencia del funcionario que profirió el requerimiento especial

El demandante desconoció la estructura orgánica de la Administración, pues el artículo 7 del Acuerdo 70 de 2000 suprimió las dependencias de varias entidades creadas mediante el Acuerdo 1° de 1996 y las normas que lo complementaron.

En consecuencia, las funciones de la División de Fiscalización y Control de Impuestos Municipales quedaron a cargo de la Subdirección Administrativa de Impuestos y Rentas del Municipio.

5. Nulidad de los actos administrativos

El acto administrativo acusado fue proferido conforme con la normativa vigente y por el funcionario competente, por lo tanto, goza de presunción de legalidad.

El artículo 730 del E.T. consagra las causales de nulidad en lo que respecta al acto de liquidación de impuestos y resolución de recursos, proferidos por la Administración Tributaria, pero en el caso bajo estudio, no se presenta ninguna de las causales allí previstas, por el contrario, la decisión de la Administración fue debidamente notificada en aras de garantizar el derecho de defensa y contradicción.

El demandado se opuso a la condena en costas, ya que sostiene que su actuación no fue arbitraria ni temeraria.

Finalmente, propuso como excepción “*la innominada*”, con el fin de que se declaren de oficio las excepciones que se encuentran probadas dentro del proceso.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró no probada la “excepción innominada” porque no constituye hecho exceptivo o modificativo alguno. También declaró la nulidad del acto demandado y, como consecuencia, (i) que no hay lugar a determinar un mayor valor por impuesto de industria y comercio, ni al pago de interés moratorios, y (ii) que se encuentra en firme la declaración privada del actor del 2005⁸.

Las razones de la decisión se sintetizan así:

La sentencia del Consejo de Estado del 30 de noviembre de 2006, que declaró la nulidad de la tarifa especial de ICA establecida en el Acuerdo 057 de 1999, correspondiente al 6.6.X1000 para los hospitales, clínicas, IPS y similares que prestan servicio de salud, debió ser aplicada al caso en concreto, toda vez que al momento de expedirse el acto acusado ya se encontraba ejecutoriado el fallo en mención.

⁸ Folios 336 a 356 c.p.

Aunado a lo anterior, en dicho fallo se precisó que las entidades que prestan servicios de salud, independientemente de su naturaleza pública o privada, no pueden estar sujetas al impuesto de industria y comercio sobre los ingresos que perciban por tal actividad. De modo que las IPS no tienen la obligación de declarar ICA sobre los ingresos que perciban por los servicios de salud.

La demandante tiene la calidad de institución prestadora de salud, calidad que no ha sido cuestionada por el Municipio. Por lo tanto, le es aplicable la exención que prevé el literal d del numeral 2º del artículo 39 de la Ley 14 de 1983.

Contrario a lo expresado por la Administración, la exención del ICA para los ingresos provenientes de los “*servicios de salud*”, no se encuentra limitada a aquellos que provengan del Plan Obligatorio de Salud.

De otro lado, los actos administrativos propios del proceso de revisión deben ser expedidos por funcionarios o dependencias diferentes, en aras de garantizar el derecho de defensa y al debido proceso del contribuyente.

En consecuencia, la liquidación oficial de revisión no tiene un sustento legal para el cobro del impuesto de industria y comercio para entidades prestadoras del servicio de salud, por lo que se configura la causal de falsa o indebida motivación del acto administrativo.

RECURSO DE APELACIÓN

El Municipio impugnó la sentencia por las siguientes razones⁹:

El acto demandado fue proferido con base en los hechos probados y en las disposiciones jurídicas sustanciales y procedimentales aplicables para el caso *sub judice*, puesto que las decisiones fueron expedidas por el funcionario competente y debidamente notificadas dentro del término previsto en la Ley. Situación de la que se desprende el cumplimiento de los principios de justicia, legalidad y equidad por la Administración.

⁹ Folios 367 a 379 c.p.

La actora, para acudir a la Jurisdicción Contencioso Administrativa, no agotó la vía gubernativa, ya que no hizo uso del recurso de reconsideración para controvertir la decisión y así, permitir a la Administración reconsiderar lo dispuesto en la liquidación oficial.

Fundamentos procedimentales del acto administrativo en discusión

El Municipio actuó con fundamento en la facultad fiscalizadora con el fin de dar cumplimiento a la normativa vigente en materia tributaria (Estatuto Tributario Nacional artículos 702 a 714, Ley 383 de 1997 y Ley 788 de 2002).

Fundamentos sustanciales del acto administrativo en discusión

La demandante no probó que dentro de su contabilidad hubiera discriminado sus ingresos en aras de fijar con certeza cuáles de ellos están sujetos a reserva para la prestación y desarrollo del Sistema General de Seguridad Social en Salud, como lo establece el artículo 48 de la Constitución Política.

El espíritu del artículo 39 numeral 2 literal d) de la Ley 14 de 1983, en armonía con la Ley 100 de 1993 y el artículo 48 de la Constitución Política, es el de no gravar con el impuesto de industria y comercio los ingresos de las IPS en desarrollo del Sistema General de Seguridad Social en Salud.

Es inaceptable que el actor aduzca el argumento de la realización de actividades de que trata el artículo 39 de la Ley 14 de 1993, es decir, ejecutados por los *“hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud”*, cuando del objeto social se desprende que fue constituido para la explotación de un amplio ramo de negocios, circunstancia ajena a la norma.

Al expedir los actos acusados, el Municipio tuvo en cuenta que la Unidad de Pago por Capitación (UPC) se compone de recursos destinados a la prestación de servicios de salud previstos en el POS, por lo cual son ingresos exentos del impuesto de industria y comercio, de conformidad con la jurisprudencia y la normativa vigentes.¹⁰

¹⁰ Artículo 48 de la Constitución Política y sentencia C-1040 de 2003 de la Corte Constitucional

Las entidades privadas que prestan servicios de salud están obligadas a llevar una contabilidad separada en la que se diferencien los recursos por pagos en la prestación de servicios del POS de los obtenidos por servicios complementarios. La misma obligación la tienen las EPS, según el artículo 182 [parágrafo 1] de la Ley 100 de 1993.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La actora reiteró los argumentos de la demanda y precisó lo siguiente¹¹:

El parágrafo del artículo 720 del E.T. prevé que en el evento en que se hubiere atendido en debida forma el requerimiento especial, el contribuyente podrá prescindir del recurso de reconsideración y acudir directamente ante la jurisdicción contencioso administrativa dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial.

La prohibición contenida en la Ley 14 de 1983 recae sobre todos los ingresos que se obtienen por la prestación de servicios de salud. En consecuencia, no puede exigirse que en la contabilidad se identifiquen qué ingresos de la salud son provenientes de plan obligatorio de salud (POS) y cuáles no, como lo sostiene la Administración Municipal, pues la exclusión del ICA recae sobre la totalidad de los ingresos que se obtienen por la prestación de servicios de salud.

La prestación de servicios de salud que exceden el POS, continúa siendo una actividad de servicios para efectos del ICA y jamás podrían ser considerados como una actividad comercial.

La jurisprudencia ha reiterado que la no sujeción dispuesta tanto en la Ley 14 de 1983 como en el Decreto 352 de 2002, no está condicionada a que los servicios prestados correspondan a los contenidos en el Plan Obligatorio de Salud (POS), pues la exención va dirigida a no gravar el ingreso que proviene como retribución del servicio de salud que prestan los hospitales y clínicas.

El **Municipio de Santiago de Cali** esgrimió los fundamentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación¹²; y replicó que las empresas promotoras de salud deben llevar los recursos de la seguridad social en

¹¹ Folios 416 a 426 c.p.

¹² Folios 402 a 415 c.p.

cuentas separadas, en las que se diferencien los recursos por pagos en la prestación de servicios del POS y los obtenidos para otros servicios complementarios o suplementarios. Estos últimos están sujetos a gravamen por tratarse de actividades comerciales.

El **Ministerio Público** guardó silencio en esta oportunidad.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide si se ajustan a derecho los actos por los cuales el municipio de Santiago de Cali modificó la declaración del impuesto de industria y comercio presentada por el actor por el año gravable 2005.

Problema jurídico

- 1) Si resulta procedente la adición de ingresos gravados, provenientes de la prestación de servicios de salud por parte del demandante, pues, mientras éste sostiene que los ingresos por la prestación de servicios de salud no están sujetos al impuesto de industria y comercio¹³, el demandado afirma que es procedente la adición, dado que únicamente están excluidos del tributo, los recursos provenientes del Plan Obligatorio de Salud (POS).

Cuestión previa: Agotamiento de la vía gubernativa – Demanda *Per saltum*

Sostiene la apelante que la actora no agotó la vía gubernativa; si bien este aspecto sólo fue planteado con ocasión del recurso, no puede perderse de vista que este constituye un presupuesto indispensable para acudir ante esta jurisdicción, lo que determina su competencia para analizar los aspectos de fondo discutidos en la actuación administrativa demandada, razón por la cual debe la Sala pronunciarse sobre este aspecto.

La Sala ha indicado¹⁴ que el agotamiento de la vía gubernativa, presupuesto procesal de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, consiste, en términos generales, en la necesidad de usar los recursos legales para poder impugnar los actos administrativos. Su finalidad es que la Administración tenga la

¹³ Artículo 39 numeral 2 literal d) de la Ley 14 de 1983 y artículo 5 numeral 4 del Acuerdo 35 de 1985 del Concejo de Santiago de Cali.

¹⁴ Sentencia del 25 de marzo del 2010, Exp. 16831, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

oportunidad de revisar sus propias decisiones con el objeto de que pueda revocarlas, modificarlas o aclararlas, esto es, que las autoridades administrativas puedan rectificar sus propios errores, antes de que sean objeto de un proceso judicial.

En efecto, se ha precisado que *“La razón de la exigencia legal del señalado agotamiento deviene del principio llamado de la decisión previa que le permite a la administración antes de acudir al medio judicial, que revise su propios actos y otorga a los administrados una garantía sobre sus derechos al presentar motivos de inconformidad para que sea enmendada la actuación si es del caso, antes de que conozca de ella quien tiene la competencia para juzgarla”*¹⁵.

De manera general, conforme al artículo 63 del Código Contencioso Administrativo, la vía gubernativa se entiende agotada cuando contra los actos administrativos no procede ningún recurso (artículo 62 [1]); cuando los recursos interpuestos se hayan decidido (artículo 62 [2]), y cuando el acto administrativo quede en firme por no haber sido interpuestos los recursos de reposición o de queja.

En materia tributaria, el recurso de reconsideración es el medio de impugnación para agotar la vía gubernativa, sin embargo, el artículo 720 del Estatuto Tributario prevé una excepción sólo tratándose de procedimientos tributarios en los cuales el requerimiento especial es requisito previo del acto definitivo, como es el caso de la liquidación oficial de revisión, donde se permite que se prescinda del recurso de reconsideración y se acuda directamente a la jurisdicción¹⁶. La norma en comento a la letra reza:

“Art. 720.- Recursos contra los actos de la administración tributaria. Sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales de este estatuto, contra las liquidaciones oficiales, resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos, en relación con los impuestos administrados por la Unidad Administrativa Especial _ Dirección de Impuestos Nacionales, procede el recurso de reconsideración.

El recurso de reconsideración, salvo norma expresa en contrario, deberá interponerse ante la oficina competente, para conocer los recursos tributarios, de la administración de impuestos que hubiere

¹⁵ Sentencia de 21 de junio de 2002, Exp. 12382, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

¹⁶ CONSEJO DE ESTADO, Sección Cuarta, sentencias del 29 de agosto de 1997, exp. 8456, M.P. Delio Gómez Leyva, 1° de abril de 2004, Exp 13788, M.P. María Inés Ortiz Barbosa, 12 de mayo de 2010, exp. 16448. M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

practicado el acto respectivo, dentro de los dos meses siguientes a la notificación del mismo.

Cuando el acto haya sido proferido por el administrador de impuestos o sus delegados, el recurso de reconsideración deberá interponerse ante el mismo funcionario que lo profirió.

Parágrafo. Cuando se hubiere atendido en debida forma el requerimiento especial y no obstante se practique liquidación oficial, el contribuyente podrá prescindir del recurso de reconsideración y acudir directamente ante la jurisdicción contencioso administrativa dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial".

De la norma transcrita se deduce la posibilidad de que los contribuyentes puedan prescindir del recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión y optar por demandarla directamente dentro de los 4 meses siguientes a la notificación de la misma, siempre que se hubiere atendido en debida forma el requerimiento especial.

La Sala en reiteradas ocasiones ha precisado que para que pueda entenderse que el requerimiento especial fue "**atendido en debida forma**", deben cumplirse los siguientes requisitos:

- 1) Responderlo dentro de los tres (3) meses siguientes a la fecha de su notificación.
- 2) Por escrito, de acuerdo con las prescripciones del artículo 559 del E.T.
- 3) Estar suscrito por el contribuyente o por quien tenga la capacidad legal para hacerlo.
- 4) Contener las objeciones al requerimiento.¹⁷

En el presente caso, el Centro Médico Imbanaco de Cali mediante memorial suscrito por el Represente Legal y radicado el 6 de junio de 2008 ante el ente demandado¹⁸, contestó oportunamente el requerimiento especial 4131.1.12.6-116 del 9 de abril de 2008¹⁹, y presentó en ese escrito, los fundamentos fácticos y jurídicos de su oposición en relación con las modificaciones propuestas por la Administración.

¹⁷ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias de 9 de septiembre de 2004, exp. 13860, C. P. doctora Ligia López Díaz; 28 de octubre de 2004, exp. 13816, C. P. doctor Juan Ángel Palacio Hincapié; de 4 de noviembre de 2004, exp. 13818, C. P. doctor Héctor J. Romero Díaz y 6 de octubre de 2005, exp. 14581, C. P. doctora María Inés Ortiz Barbosa.

¹⁸ Folios 18 a 31 c.p.

¹⁹ Folios 13 a 16 c.p.

En ese orden de ideas, para la Sala es claro que el actor atendió en debida forma el requerimiento especial y, por ende, cumplió con el requisito de procedibilidad que establece el parágrafo del artículo 720 del E.T., para demandar directamente la liquidación oficial de revisión, sin haber acudido al recurso de reconsideración.

Asunto de fondo: Ingresos provenientes de la prestación de servicios de salud

Sobre el particular, la Sala reitera su posición fijada en sentencias de 24 de mayo, 16 de agosto y 30 de agosto de 2012, en las cuales se retomó el criterio jurisprudencial de la Sección²⁰ y se efectuaron, entre otras, las siguientes precisiones²¹:

1. El artículo 39 numeral 2) literal d) de la Ley 14 de 1983 prohíbe gravar con el impuesto de industria y comercio, “los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud” Esta es una no sujeción de carácter subjetivo, pues, según el artículo 32 ibídem, son sujetos pasivos del impuesto, las personas naturales, jurídicas y sociedades de hecho.

2. El **Sistema Nacional de Salud** a que se refiere el artículo 39 de la Ley 14 de 1983, fue reemplazado en la Ley 10 de 1990²² por el “**Sistema de Salud**”. Según el artículo 4° de la Ley 10 de 1990, forman parte, del Sistema “*tanto el conjunto de entidades públicas y privadas del sector salud, como también en lo pertinente, las entidades de otros sectores que inciden en los factores de riesgo para la salud*”

El artículo 5° [num 2], en concordancia con el artículo 7 de la misma Ley, dispuso que del sector salud hace parte el subsector privado, que está compuesto por todas **las entidades o personas privadas** que presten servicios de salud, dentro

²⁰ Entre otras, ver sentencias del 2 de marzo de 2001, Expediente 10888, C.P. Dr. Juan Angel Palacio Hincapié, del 10 de junio de 2004, Expediente 13299, C.P. Dra. Elizabeth Whittingham García, del 9 de diciembre del 2004, Expediente 14174, C.P. Dra. Ligia López Díaz, de mayo 5 de 2005, expediente 14442, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, de 13 de octubre de 2005, Exp. 15265, C.P. Dra. Ligia López Díaz, de 7 de febrero de 2008, Exp. 15785, de 10 de abril de 2008, Exp. 16640, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, de 14 de octubre de 2010, Exp. 17926, M.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

²¹ Expedientes 17914 y 18114, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia. Exp. 18656, C.P. William Giraldo Giraldo.

²² “Por la cual se reorganiza el Sistema Nacional de Salud y se dictan otras disposiciones”.

de las cuales incluyó las fundaciones o instituciones de utilidad común, las corporaciones y asociaciones sin ánimo de lucro y las personas privadas naturales o jurídicas.

De acuerdo con las normas en mención, **los hospitales hacían parte del Sistema de Salud, así pertenecieran al sector privado**, incluidas las fundaciones, corporaciones y asociaciones sin ánimo de lucro o de utilidad común.

En relación con la no sujeción artículo 39 numeral segundo literal d) de la Ley 14 de 1983, en lo que se refiere a “los hospitales adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Salud”, la intención del legislador fue la de no someter a las entidades de salud al cumplimiento de ninguna de las obligaciones sustanciales ni formales relacionadas con el impuesto de industria y comercio.

Con la entrada en vigencia de la Ley 100 de 1993 se reorganizó nuevamente el sector salud, bajo el nombre de “**Sistema de Seguridad Social en Salud**”. En la conformación del Sistema concurren el Gobierno Nacional, el FOSYGA, las Entidades Promotoras de Salud (EPS)²³ y las Instituciones Prestadoras de Salud (IPS)²⁴.

3. El criterio expuesto, que se reitera en esta oportunidad, reconoce la vigencia del artículo 5° de la Ley 10 de 1990, en consideración a que, tal como lo precisara la Sala, el Sistema de Seguridad Social en Salud que desarrolló la Ley 100 de 1993 en nada afecta la no sujeción subjetiva del artículo 39 numeral 2° literal d) de la Ley 14 de 1983, si se tiene en cuenta el criterio teleológico de la norma ²⁵.

Además, el concepto de “Sistema de Salud”, hoy “Sistema de Seguridad Social en Salud”, debe ser apreciado en su alcance bajo las consideraciones existentes en la Ley 14 de 1983, que es la fuente normativa de la cual surge el beneficio fiscal para las entidades públicas o privadas del sector salud.

²³ El artículo 177 de la Ley 100 de 1993 define las EPS como “las entidades responsables de la afiliación y el registro de los afiliados y del recaudo de sus cotizaciones, por delegación del fondo de solidaridad y garantía...”.

²⁴ Artículo 156 de la Ley 100 de 1993 prevé que las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud son “entidades oficiales, mixtas, privadas, comunitarias y solidarias, organizadas para la prestación de los servicios de salud a los afiliados del sistema general de seguridad social en salud, dentro de las promotoras de salud o fuera de ellas...”.

²⁵ Sentencia de 22 de abril de 2004, Exp.13224, C. P. doctor Germán Ayala Mantilla.

4. Tampoco es procedente entender que existe una distinción entre “hospital” a que se refiere el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 y “clínica”, pues la Sección ha indicado que *“tales expresiones en su sentido natural y obvio vienen a ser sinónimas, toda vez que no tienen una referencia técnica ni ha sido definida especialmente por el legislador, y en cambio, los diccionarios de lenguaje usual y de expresión especializada se refieren indistintamente a ellos como “establecimientos destinados al tratamiento de enfermos”*²⁶.

5. Si bien los recursos que perciban las clínicas y hospitales destinados a la prestación del servicio público de salud no son susceptibles de ser gravados con el impuesto de Industria y Comercio, el artículo 11 de la Ley 50 de 1984 prevé que cuando estas entidades realicen actividades **industriales o comerciales** serán sujetos del impuesto de industria y comercio en lo relativo a tales actividades.

6. Con base en la norma anterior, los recursos provenientes de actividades *industriales y comerciales*, que no sean propias de las entidades hospitalarias, no quedan cobijados por la no sujeción del artículo 39 numeral 2 literal d) de la Ley 14 de 1983. Es decir, que las *actividades de servicios* que prestan los hospitales en su calidad de tales son las únicas a las que se les puede aplicar la no sujeción creada por el legislador.

Con base en lo anterior, en la sentencia de 24 de mayo de 2012, exp 17914, la Sala precisó que **carece de fundamento legal sostener que todas las actividades que no sean financiadas con recursos del POS se hallan gravadas** con el impuesto de industria y comercio. Sobre este punto, en la citada sentencia, la Sala sostuvo lo siguiente:

“En efecto, del artículo 39 numeral 2 literal d) de la Ley 14 de 1983 se establece que la no sujeción fue concedida por la ley a las entidades o instituciones constituidas para la prestación de servicios de salud por el solo hecho de tener esa condición sin que el Legislador hubiera hecho alguna precisión en cuanto al origen de los recursos que manejan. Además, el propio Legislador indicó qué tipo de actividades de esas instituciones eran las que podían ser gravadas con el tributo al referirse expresamente en el artículo 11 de la Ley 50 de 1984 a las actividades industriales y comerciales.

²⁶ Sentencia de 10 de junio de 2004, Exp. 13299, M.P. Dra. Elizabeth Whittingham García, reiterada en sentencia del 27 de agosto de 2009, Exp. 17126, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, entre otras.

El argumento de la Administración [...] equivale a convertir automáticamente en actividades comerciales los servicios médicos prestados por fuera del Plan Obligatorio de Salud (POS) cuando ello no se desprende de la normativa que rige el impuesto de industria y comercio para las clínicas y hospitales pues, se reitera, sólo serán gravables las actividades que estas instituciones realicen si son *industriales y comerciales*, y sin que por el hecho de tratarse de servicios prestados fuera del POS dejen de tener la condición de “servicios” propios de estas instituciones que es sobre lo que recae la no sujeción al tributo. (Subraya la Sala)

[...]

Tampoco puede entenderse que sólo los ingresos que provengan de la prestación de servicios incluidos en el POS sean a los que se les aplica la no sujeción para concluir que los ingresos que se perciben por la prestación de servicios de salud no previstos en el POS estarían gravados, por las siguientes razones:

De acuerdo con el artículo 49 de la Constitución Política ya citado, la atención en salud es un servicio a cargo del Estado y a este le corresponde organizar, dirigir y reglamentar *la prestación de servicios de salud* a los habitantes, conforme a los principios de eficiencia, universalidad y solidaridad, así como establecer políticas para la prestación de servicios de salud *por entidades privadas* y ejercer su vigilancia y control.

El Legislador, dentro de su libertad de configuración del Sistema Seguridad Social, escogió un modelo en el que concurren el Estado y los particulares para la prestación del servicio público de salud²⁷. En desarrollo de los artículos 48 y 49 de la Carta, expidió la Ley 100 de 1993, en la que se estableció este principio, así:

ARTÍCULO 8o. CONFORMACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL INTEGRAL. *El Sistema de Seguridad Social Integral es el conjunto armónico de entidades públicas y privadas, normas y procedimientos y está conformado por los regímenes generales establecidos para pensiones, salud, riesgos profesionales y los servicios sociales complementarios que se definen en la presente ley.* (Negrillas fuera de texto)

Concretamente en relación con la Seguridad Social en Salud, dentro del esquema de la Ley 100 de 1993, señaló que los objetivos del Sistema de Seguridad Social en Salud *“son regular el **servicio público esencial de salud** y crear condiciones de acceso en toda la población al servicio en todos los niveles de atención”*²⁸ y dispuso dos formas de acceder al mencionado Sistema, así:²⁹:

1. Como *afiliados*, bien sea al régimen contributivo o subsidiado, a quienes se les presta el servicio público de salud mediante los Planes Obligatorios de Salud expedidos para cada uno de los regímenes antes mencionados.

²⁷ C-615/02

²⁸ Art. 152 Ley 100/93

²⁹ Art. 157 Ley 100/93

2. Como *vinculados*, para aquellas personas que no tienen capacidad de pago, pero que mientras acceden al régimen subsidiado, el Estado les ofrece un plan de atención básica en salud³⁰.

A los afiliados al régimen contributivo, la Ley 100 de 1993, además de garantizarles los servicios del POS, ha previsto la posibilidad de que puedan acceder a “*Planes Adicionales de Salud*” (PAS) que permiten mejorar los servicios que reciben del Sistema y que son financiados con recursos propios, tal como lo prevé el artículo 17 del Decreto 806 de 1998, así:

ARTICULO 17. OTROS BENEFICIOS. Dentro del Sistema General de Seguridad Social en Salud pueden prestarse beneficios adicionales al conjunto de beneficios a que tienen derecho los afiliados como servicio público esencial en salud, que no corresponde garantizar al Estado bajo los principios de solidaridad y universalidad. Estos beneficios se denominan Planes Adicionales de Salud y son financiados con cargo exclusivo a los recursos que cancelen los particulares.

Estos planes serán ofrecidos por las Entidades Promotoras de Salud, las Entidades Adaptadas, las compañías de medicina prepagada y las aseguradoras. (Negrillas fuera de texto).

Ahora bien, los Planes Adicionales de Salud son definidos como el “*conjunto de beneficios opcional y voluntario, financiado con recursos diferentes a los de la cotización obligatoria. El acceso a estos planes será de la exclusiva responsabilidad de los particulares, como un servicio privado de interés público, cuya prestación no corresponde prestar al Estado, sin perjuicio de las facultades de inspección y vigilancia que le son propias. (...)*”³¹

De acuerdo con el artículo 169 de la Ley 100 de 1993³², los PAS pueden ser de diferentes tipos:

- Planes de atención complementaria³³ del Plan Obligatorio de Salud emitidos por las Entidades Promotoras de Salud.

³⁰ En efecto, el Sistema de Seguridad Social en Salud ofrece a los afiliados y vinculados, dependiendo cada caso, unos planes definidos en el artículo 3° del Decreto 806 de 1998, así:

Artículo 3°. De los tipos de planes. En el Sistema General de Seguridad Social en Salud como servicio público esencial existen únicamente los siguientes planes de beneficios:

1. Plan de Atención Básica en Salud, PAB.
2. Plan Obligatorio de Salud del Régimen Contributivo, POS.
3. Plan Obligatorio de Salud del Régimen Subsidiado, POSS.
4. Atención en accidentes de tránsito y eventos catastróficos.
5. Atención inicial de urgencias.

³¹ Art. 18 Dcto. 80/98

³² Norma modificada por el art. 37 de la Ley 1438 de 2011. En su texto original, el artículo 169 de la Ley 100/93 disponía:

ARTÍCULO 169. Las Entidades Promotoras de Salud podrán ofrecer planes complementarios al Plan Obligatorio de Salud, que serán financiados en su totalidad por el afiliado con recursos distintos a las cotizaciones obligatorias previstas en el artículo 204 de la presente Ley.

PARÁGRAFO. El reajuste del valor de los planes estará sujeto a un régimen de libertad vigilada por parte del Gobierno Nacional.

³³ Dcto. 806/98. **Artículo 23.** Planes de Atención Complementaria. Los PAC son aquel conjunto de beneficios que comprende actividades, intervenciones y procedimientos no indispensables ni necesarios para el

- Planes de Medicina Prepagada³⁴, de atención prehospitalaria o servicios de ambulancia prepagada, emitidos por entidades de Medicina Prepagada.
- Pólizas de seguros emitidos por compañías de seguros vigiladas por la Superintendencia Financiera.
- Otros planes autorizados por la Superintendencia Financiera y la Superintendencia Nacional de Salud.

Todos los anteriores planes tienen en común que su objeto es la **prestación de servicios de salud** y están regulados *dentro* del sistema de seguridad social en salud, como beneficios adicionales al servicio público *esencial* que se garantiza a través del Sistema de Seguridad Social en Salud.

[...]

[...] la Sala advierte que constitucionalmente el servicio público es amplio en cuanto se refiere a la “atención en salud”. Sin embargo, el Estado, dentro de sus posibilidades, garantiza a través del Sistema General de Seguridad Social en Salud una parte de ese servicio que denomina servicio público *esencial* de salud, esto es, unas prestaciones básicas a las que tenga acceso toda la población con el fin de recuperar la salud e impedir el menoscabo de la capacidad económica y así lo reconoce cuando define al POS como “el **conjunto básico de servicios de atención en salud** a que tiene derecho, en caso de necesitarlos, todo afiliado al Régimen Contributivo que cumpla con las obligaciones establecidas para el efecto (...)”³⁵

No obstante lo anterior, la Carta³⁶ permitió que en la prestación del servicio de salud concurrieran las entidades privadas, con el objeto de ampliar su cobertura y mejorar la calidad, no solo a través de la prestación de los servicios que integran esa parte *esencial* que garantiza el Estado (POS), sino que además puedan intervenir con planes adicionales de salud, estos últimos autorizados dentro del esquema del Sistema de Seguridad Social en Salud y que deben ser regulados por el Estado por hacer parte de un servicio público³⁷.

[...]

tratamiento de la enfermedad y el mantenimiento o la recuperación de la salud o condiciones de atención inherentes a las actividades, intervenciones y procedimientos incluidas dentro del Plan Obligatorio de Salud.

Tendrán uno o varios de los siguientes contenidos:

1. Actividades, intervenciones y procedimientos no incluidos en el Plan Obligatorio de Salud o expresamente excluidos de éste.
- 2 . Una o varias condiciones de atención diferentes que permitan diferenciarlo del POS tales como comodidad y red prestadora de servicios.

Parágrafo. Sólo podrán ofrecerse los contenidos del POS en las mismas condiciones de atención cuando éstos están sometidos a períodos de carencia, exclusivamente durante la vigencia de este período.

³⁴La medicina prepagada, ha sido definida por el Decreto 1486 de 1994, así: El sistema organizado y establecido por entidades autorizadas conforme al presente Decreto, para la gestión de la atención médica, y **la prestación de los servicios de salud** y/o atender directa o indirectamente estos servicios, incluidos en un plan de salud preestablecido, mediante el cobro de un precio regular previamente acordado. (Negrillas fuera de texto).

³⁵ Dcto. 806/98 art. 7º.

³⁶ Art. 49 inciso 2º. C.P.

³⁷ C-736/07. “Ahora bien, de esta reglamentación constitucional, de manera especial de lo afirmado por el artículo 365 cuando indica que los servicios públicos “*estarán sometidos al régimen jurídico que fije la ley, podrán ser prestados por el Estado, directa o indirectamente, por comunidades organizadas, o por particulares*”, la Corte entiende que el constituyente quiso definir que las personas o entidades que asuman la prestación de los servicios públicos tendrán no sólo un régimen jurídico especial, sino también una naturaleza jurídica especial; esta particular naturaleza y reglamentación jurídica encuentra su fundamento en la necesidad de hacer realidad la finalidad social que es definida por la misma Carta como objetivo de la adecuada prestación de los servicios públicos”.

[...] uno de los principios del Sistema de Seguridad Social en Salud es el de la *libre escogencia*, que consiste en garantizar a los usuarios libertad en la elección entre las Entidades Promotoras de Salud y los prestadores de servicios de salud dentro de su red en cualquier momento de tiempo³⁸.

En esa medida, la ley introduce un campo de libre competencia económica³⁹ entre los particulares y el Estado para ofrecer servicios de salud, todo ello con la finalidad de hacer competitivo el mercado y mejorar la calidad y eficiencia del servicio⁴⁰. Entonces, es dentro del mercado de servicios de salud, donde tienen cabida todas las prácticas comerciales legales que pueden implementar los participantes del sector para ofrecer y vender sus servicios, lo cual es aplicable no sólo a la prestación de los previstos en el POS sino además a todos los planes adicionales que la Ley 100 de 1993 ha habilitado para que sean prestados por los particulares y que, como se vio, también hacen parte del servicio público de salud y se sujetan a las normas que sobre competencia rigen para la actividad económica y la iniciativa privada.

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

De acuerdo con el criterio jurisprudencial expuesto, que la Sala ahora reitera, la no sujeción del artículo 39 numeral 2) literal d) de la Ley 14 de 1983 se aplica para las clínicas y hospitales respecto de todos los ingresos que reciban por la prestación del servicio de salud, independientemente de que estén o no incluidos en el POS.

La Sala ha precisado que esta no sujeción se encuentra vigente, pues, no fue derogada por el artículo 111 de la Ley 788 de 2002, que prevé una exclusión de la base gravable del impuesto de los recursos de las entidades que integran el Sistema de Seguridad Social en Salud⁴¹.

Lo anterior, porque las dos normas son compatibles y se complementan entre sí, dado que mientras el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 es de carácter subjetivo,

³⁸ Art. 153-12 L. 100/93

³⁹ Art. 333 C.P.

⁴⁰ C-974/02

⁴¹ El artículo 111 de la Ley 788 de 2002, después de la declaratoria de inexecutable parcial (sentencia C-1040 de 2003), dispone lo siguiente: "*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*".

pues, establece un beneficio a favor de **los hospitales y clínicas**, el artículo 111 de la Ley 788 de 2002 **es de carácter real**, porque excluye de la base gravable del impuesto los recursos de dichas entidades cuando integran el Sistema de Seguridad Social en Salud, o sea, que no están gravados con el impuesto de industria y comercio los recursos que reciben por concepto de los servicios de salud que prestan⁴².

En el sub examine, del material probatorio allegado al expediente, se observa lo siguiente:

- Certificado del Secretario Departamental de Salud de la Gobernación del Valle del Cauca, en el que hace constar que el CENTRO MÉDICO IMBANACO DE CALI S.A. es un prestador de servicios de salud que se halla inscrito en el Registro Especial de Prestadores de Servicios de Salud⁴³.
- De acuerdo con el certificado de existencia y representación legal, el CENTRO MÉDICO IMBANACO tiene previsto dentro de su objeto social principal la prestación de *“servicios profesionales en el campo de la medicina general especializada y quirúrgica, así como la atención profesional hospitalaria de laboratorios científicos y la prestación del servicio en todas las actividades inherentes al ejercicio de la medicina, bajo la explotación del nombre comercial, enseñas comerciales, marcas y lemas comerciales”*⁴⁴.
- En la declaración del impuesto de industria y comercio del año gravable 2005, el actor incluyó como ingresos por actividades no sujetas, los provenientes de la prestación de servicios de salud⁴⁵.
- El municipio de Santiago de Cali adicionó como ingresos gravados, **los recibidos por la prestación de servicios de salud distintos al POS**, como los planes de servicios complementarios, medicina prepagada o medicina especializada⁴⁶. Para el efecto, sostuvo que solo están excluidos

⁴² Sentencia de 24 de mayo de 2012, exp 17914, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁴³ Folio 38 c.p.

⁴⁴ Folio 5 vto c.p.

⁴⁵ Folio 11 c.p..

⁴⁶ Folio 35 c.p.

del impuesto de industria y comercio los ingresos provenientes del POS, hecho que no fue acreditado por el demandante⁴⁷.

De acuerdo con las pruebas que obran en el expediente y el análisis que antecede de las normas tributarias aplicables al caso en estudio, el CENTRO MÉDICO IMBANACO DE CALI S.A., en su condición de persona jurídica de derecho privado que se dedica a la prestación de servicios de salud conforme al certificado de existencia y representación legal⁴⁸, está amparado por la exclusión del impuesto de industria y comercio.

La no sujeción prevista en el artículo 39 numeral 2º literal d) de la Ley 14 de 1983 y regulada a nivel local mediante el artículo 5º numeral 4 del Acuerdo 35 de 1985 del Municipio de Santiago de Cali, se reitera, es aplicable a las clínicas y hospitales por concepto de recursos de la prestación de los servicios de salud, independientemente de que provengan del Plan Obligatorio de Salud o de los planes de servicios complementarios, medicina prepagada y medicina especializada.

Además, no son de recibo los argumentos del demandado en el cobro del impuesto de industria y comercio, dado que el artículo 111 de la Ley 788 de 2002 dispuso expresamente que los recursos que reciben entidades como el actor por concepto de los servicios de salud que prestan, no están gravados con el impuesto de industria y comercio.

De lo anterior se deduce, que no es necesaria la exigencia al demandante de llevar cuentas separadas de los recursos del POS y de los servicios complementarios, en la medida en que todos los ingresos provenientes de los servicios de salud están excluidos del tributo.

En efecto, la obligación de llevar cuentas separadas de los recursos de la seguridad social originados en las cotizaciones de los afiliados al sistema respecto del resto de rentas y bienes, está a cargo de las Entidades Promotoras de Salud (EPS), por ser quienes recaudan dichas cotizaciones⁴⁹, pues, la Ley 100 de 1993

⁴⁷ De los \$87.612.657.000 que el actor declaró como "Otros, deducciones, ingresos por actividades no sujetas", el municipio incluyó por "ingresos tomados como POS" \$38.253.252.874 y fijó como ingresos gravables \$49.413077.000 (Folios 13 a 16 y 33 a 37 c.ppal)

⁴⁸ Folios 5 a 9 c.p.

⁴⁹ Artículo 182 [parágrafo] de la Ley 100 de 1993

no previó tal obligación para las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud (IPS)⁵⁰.

Por último, la Sala mantendrá la decisión de no condenar en costas al demandado, puesto que el actor no impugnó la sentencia de primera instancia para controvertir la referida decisión y los alegatos de conclusión no constituyen una oportunidad adicional para sustentar el recurso de apelación.

Por lo demás, no se advierte que dentro del proceso el Municipio hubiera actuado de manera temeraria o de mala fe, pues, sus intervenciones se efectuaron dentro de los términos procesales y con base en su criterio jurídico debidamente fundado (art 171 del Código Contencioso Administrativo).

Las razones que anteceden son suficientes para confirmar la sentencia apelada.

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

F A L L A

CONFÍRMASE la sentencia apelada, por las razones expuestas en la parte motiva de este proveído.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

**HUGO FERNANDO BASTIDAS
BÁRCENAS
Presidente de la Sección
Salvo el voto**

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE
VALENCIA**

⁵⁰ No obstante, para garantizar la eficiencia del servicio, las IPS deben contar con un sistema contable que permita registrar los costos de los servicios ofrecidos. (art 185 parágrafo Ley 100 de 1993).

WILLIAM GIRALDO GIRALDO
Aclaro el voto

**CARMEN TERESA ORTIZ DE
RODRÍGUEZ**

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - Se acoge la posición mayoritaria de la Sala sobre la no sujeción de las clínicas y hospitales a este impuesto, por considerar más ajustado al derecho a la igualdad el que las decisiones coincidan con el criterio mayoritario

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

ACLARACION DE VOTO

Consejero: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Radicación número: 76001- 23-31-000-2009-00378-01(19550)

Actor: CENTRO MEDICO IMBANACO DE CALI S.A.

Demandado: MUNICIPIO DE CALI – DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE HACIENDA MUNICIPAL

AUTO

En ocasión anterior⁵¹ me aparte de la decisión mayoritaria de la Sala, respecto de la no sujeción de los hospitales y clínicas al impuesto de Industria y Comercio dispuesta en el artículo 39 numeral 2º literal d) de la Ley 14 de 1983⁵² cuando

⁵¹ Sentencia del 24 de mayo de 2012, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño, radicación número: 253000-23-27-000-2008-0011501 (17914) Actor: Clínica de la Mujer.

⁵² **Artículo 39º.-** *No obstante lo dispuesto en el artículo anterior continuarán vigentes:*

2. *Las prohibiciones que consagra la Ley 26 de 1904; además, subsisten para los Departamentos y Municipales las siguientes prohibiciones:*

presten servicios de salud no establecidos en el POS. Las razones que me llevaron a disentir del criterio de la Sala fueron las siguientes:

La no sujeción establecida en el artículo 39 numeral 2º literal d) *ib*, según la normativa vigente a la fecha de su expedición, se refería a las entidades que prestarán actividades de asistencia pública en salud.

La Carta Política de 1991 en el artículo 48 señala que la Seguridad Social es un servicio público de carácter obligatorio, que se prestará bajo la dirección, coordinación y control del Estado, en sujeción a los principios de eficiencia, universalidad y solidaridad, en los términos que establezca la ley.

En desarrollo de la norma citada, el gobierno nacional profirió la Ley 100 de 1993, por la cual se creó el Sistema de Seguridad Social Integral, en cuyo libro II reguló lo concerniente al Sistema General de Seguridad Social en Salud.

Como “*característica básica*” del Sistema General de Seguridad Social en Salud se señala que todos los afiliados al Sistema General de Seguridad Social en Salud recibirán un plan integral de protección de la salud, con atención preventiva, médico-quirúrgica y medicamentos esenciales, que será denominado el Plan Obligatorio de Salud.

La Ley 100 de 1993 en su artículo 169 consagra los planes complementarios al Plan Obligatorio de Salud, financiados en su totalidad por el afiliado o las empresas que lo establezcan, con recursos distintos a las cotizaciones obligatorias previstas por la misma ley. Estos Planes son de carácter opcional y voluntario, se financian con los recursos propios del afiliado o del empleador, y al Estado no le corresponde garantizarlos bajo los principios de solidaridad y universalidad.

Los planes complementarios no corresponden a la asistencia en salud que el Estado debe garantizar. En ese sentido no puede decirse que el no contar con ellos “*afecte directamente el nivel de vida del pueblo colombiano*”⁵³, por lo tanto, a los recursos que se obtengan con cargo a estos servicios les es aplicable

d) *La 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.*

⁵³ Argumento de la exposición de motivos del artículo 39 numeral 2º literal d) de la Ley 14 de 1983.

la regulación general del impuesto de Industria y Comercio. Afirmación que encuentra sustento en la sentencia de la Corte Constitucional C-1040/03.

A pesar de estas consideraciones, acojo la posición adoptada en la Sala del 24 de mayo de 2012⁵⁴, por considerar mas ajustado al derecho a la igualdad el que las decisiones coincidan con el criterio mayoritario.

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Fecha ut supra

HOSPITALES ADSCRITOS O VINCULADOS AL SISTEMA NACIONAL DE SALUD – No están gravados con el impuesto de industria y comercio porque antes de la Ley 100 su actividad era de beneficencia o de caridad / HOSPITAL Y CLINICA – La diferencia es irrelevante para efectos del impuesto de industria y comercio / APLICACION DE LA SENTENCIA DE LA CORTE CONSTITUCIONAL – ingresos del sistema de seguridad social que están gravados / INTERPRETACION ERRONEA - artículo 111 de la Ley 788 de 2002 no derogó el literal d) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983

Considero que la prohibición de gravar con el impuesto de industria y comercio prevista en la Ley 14 de 1983, a los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud no obedeció a que tales instituciones fueran simplemente parte de ese sistema sino a que, antes de la Ley 100 de 1993, el sistema nacional de salud era una actividad asistencial, de beneficencia o de “caridad”. En efecto, la exención obedeció, en realidad, a que de una parte, el servicio de salud pública no era una actividad industrial, comercial o de servicios, al tenor de la Ley 14 de 1983, sino que era una especie equívoca de función pública a cargo del Estado que se fundamentaba en la asistencia pública. Las entidades que prestaban ese servicio – función no podían estar gravadas con el impuesto de industria y comercio, porque la función pública no era hecho generador de tal impuesto. De otra parte, la exención obedeció a que los servicios de salud pública los venían prestando los particulares, especialmente las entidades privadas de utilidad común, que promovieron la creación de hospitales, asilos, auspicios, orfanatos, casas de reposo, leprocomios, etc, financiados con recursos provenientes del erario (auxilios) o del producido de la explotación de los juegos de suerte y azar, de las loterías, de los impuestos por venta de licores y cigarrillos. De manera que la exención se fundamentó en principios de equidad, justicia social y capacidad contributiva de tales entidades que suplían, en cierta medida, la incapacidad del Estado para prestar los servicios de salud pública. El Estado, simplemente, promovió la incorporación de los privados al sistema nacional de salud. Además, por políticas de control y para garantizar la prestación idónea del servicio público,

⁵⁴ Sentencia dictada en el expediente 17914, con participación de conjuez

como era su deber tenía que incorporarlos al sistema de salud reinante en ese tiempo.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

SALVAMENTO DE VOTO

Consejero: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Radicación número: 76001-23-31-000-2009-00378-01(19550)

Actor: CENTRO MEDICO IMBANACO DE CALI S.A.

Demandado: MUNICIPIO DE SANTIAGO DE CALI

AUTO

Con el acostumbrado respeto, disiento de la decisión que tomó la sala en la sentencia del 6 de diciembre de 2012. Esa sentencia confirmó la del 3 de febrero de 2012, que dictó el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca por la que se declaró la nulidad de los actos administrativos de liquidación del impuesto de industria y comercio que el municipio de Cali le formuló al Centro Médico Imbanaco de Cali S.A.

La sentencia reiteró la sentencia del 24 de mayo de 2012 que declaró la nulidad de ciertos actos administrativos⁵⁵, por la aparente interpretación errónea del literal d) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 y del artículo 111 de la Ley 788 de 2002, interpretación errónea que habría hecho el Distrito Capital cuando dictó los actos acusados.

Habida cuenta de que en la sentencia del 24 de mayo de 2012 salvé el voto, reitero a continuación los argumentos que expuse para apartarme de esa sentencia y, por ende, de la sentencia del 6 de diciembre del mismo año.

⁵⁵ Los demandados dentro del expediente 25000232700020080011501. NÚMERO INTERNO: 17914. DEMANDANTE: CLÍNICA DE LA MUJER. DEMANDADO: DISTRITO CAPITAL. SENTENCIA: 24 DE MAYO DE 2012. MAGISTRADO PONENTE: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA.

En la sentencia se dice que, conforme con el correcto entendimiento de esas normas, las empresas que prestan servicios de salud en ejecución de planes complementarios o en virtud de la atención particular de pacientes sin cargo a ningún seguro médico obligatorio no están sujetas al impuesto de industria y comercio. Dijo que la no sujeción se aplicaba en atención a la naturaleza subjetiva (criterio orgánico) de que presta los servicios de salud, conforme con el literal d) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, y al origen de los recursos (criterio material) derivados de la prestación del servicio, conforme con el artículo 111 de la Ley 788 de 2002.

No comparto la decisión que tomó la Sala, por las siguientes razones:

Oposición a los argumentos referidos a la exención del impuesto de industria y comercio en virtud del sujeto que presta los servicios de salud.

El literal d) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 dispone lo siguiente:

“**Artículo 39.** No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, continuarán vigentes:

(...)

2. Las prohibiciones que consagra la Ley 26 de 1904; además, subsisten para los departamentos y municipios las siguientes prohibiciones:

(...)

d) La 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 (...)** (negrilla fuera de texto)

La Sala fijó la interpretación de la norma transcrita y concluyó que “en lo que se refiere a *‘los hospitales adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Salud’*, la intención del Legislador del año 1983, fue la de no someter a las entidades de salud al cumplimiento de ninguna de las obligaciones sustanciales ni formales relacionadas con el impuesto de industria y comercio.”

La interpretación se fundamentó esencialmente en que, de conformidad con los artículos 4, 5, 7 y 10 de la Ley 10 de 1990, las entidades públicas y privadas del sector salud conformaban y conforman el sistema nacional de salud.

Considero que la prohibición de gravar con el impuesto de industria y comercio prevista en la Ley 14 de 1983, a los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud no obedeció a que tales instituciones fueran simplemente parte de ese sistema sino a que, antes de la Ley 100 de 1993, el sistema nacional de salud era una actividad asistencial, de beneficencia o de “caridad”.

En efecto, la exención obedeció, en realidad, a que de una parte, el servicio de salud pública no era una actividad industrial, comercial o de servicios, al tenor de la Ley 14 de 1983, sino que era una especie equívoca de función pública⁵⁶ a cargo del Estado que se fundamentaba en la asistencia pública⁵⁷. Las entidades que prestaban ese servicio – función no podían estar gravadas con el impuesto de industria y comercio, porque la función pública no era hecho generador de tal impuesto.

De otra parte, la exención obedeció a que los servicios de salud pública los venían prestando los particulares, especialmente las entidades privadas de utilidad común, que promovieron la creación de hospitales, asilos, auspicios, orfanatos, casas de reposo, leprocomios, etc, financiados con recursos provenientes del erario (auxilios) o del producido de la explotación de los juegos de suerte y azar,

⁵⁶ El servicio público era entendido conforme la noción subjetiva, según la cual, los servicios públicos eran los “prestados” o “realizados” por la Administración Pública” [“La concepción subjetiva, en su inspiración original, Alberto Montaña Plata “*El concepto de servicio público en el derecho administrativo*”. Universidad Externado de Colombia. Segunda Edición. Mayo 2005. Bogotá- Colombia.]

En efecto, antes de la Constitución de 1991, tanto desde el punto de vista orgánico, material o formal⁵⁶ el servicio público era función pública. Desde el punto de vista material: el servicio público es función pública porque atañe a la actividad del Estado ejecutada para satisfacer necesidades de interés público, y sujeta al derecho público. Desde el punto de vista orgánico: el servicio público es función pública en virtud de los órganos públicos que cumplen las tareas de interés general sujetas al derecho público. Y, desde el punto de vista formal: el servicio público es función pública, porque el derecho público tiende a regular toda actividad orientada a la satisfacción de necesidades públicas.

⁵⁷ Acto Legislativo 01 de 1936. Artículo 16. La asistencia pública es función del Estado. Se deberá prestar a quienes careciendo de medios de subsistencia y de derecho para exigirla de otras personas, estén físicamente incapacitados para trabajar.
La ley determinará la forma como se preste la asistencia y los casos en que deba darla directamente el Estado.

Conforme con el artículo 1 del Decreto Ley 3224 de 1963, la asistencia pública como función del Estado era entendida como la ayuda que éste debe prestar para procurar el bienestar individual, familiar y colectivo, y mediante la prevención y la recuperación de la salud de quienes careciendo de medios de subsistencia y de derecho para exigirla de otras personas, están incapacitados para trabajar” Cfr. Op. Cit 5.

de las loterías, de los impuestos por venta de licores y cigarrillos⁵⁸. De manera que la exención se fundamentó en principios de equidad, justicia social y capacidad contributiva de tales entidades que suplían, en cierta medida, la incapacidad del Estado para prestar los servicios de salud pública. El Estado, simplemente, promovió la incorporación de los privados al sistema nacional de salud. Además, por políticas de control y para garantizar la prestación idónea del servicio público, como era su deber tenía que incorporarlos al sistema de salud reinante en ese tiempo.

En efecto, dado que los particulares han prestado de vieja data los servicios de salud pública, incluso desde antes de la entrada en vigencia de la Ley 10 de 1990, el sistema nacional de salud que se adoptó en el año 1975⁵⁹ se gestó, precisamente, a raíz del proceso de fortalecimiento de las instituciones públicas y privadas dedicadas a la prestación de los servicios de asistencia pública y de servicios de salud.

En virtud de ese proceso de fortalecimiento, desde la Ley 12 de 1963 se creó el Plan Hospitalario Nacional, y en 1973, mediante la Ley 12, el Congreso le concedió facultades extraordinarias al ejecutivo para que reorganizara el sistema nacional de salud que había sido definido inicialmente por el Decreto 2470 de 1968.⁶⁰

En ejercicio de esas facultades, el ejecutivo expidió los Decretos 056, 350 y 356 de 1975 que regularon, respectivamente, el sistema nacional de salud; la organización y funcionamiento de los Servicios Seccionales de Salud y de las

⁵⁸ "Por iniciativa privada vinieron apareciendo en el país las instituciones de utilidad común, conformadas por fundaciones o corporaciones sin ánimo de lucro, establecidas por particulares que destinan parte de sus bienes a un fin social o aún esfuerzos para realizar actividades de beneficio social y cuya vigilancia ha estado a cargo del Estado.

Las instituciones de utilidad común estuvieron enmarcadas dentro del concepto de asistencia pública, regulado por el Estado conforme a la Ley 93 de 1938, y son todas aquellas entidades creadas por iniciativa privada y pública inicialmente, y sólo las de origen privado con posterioridad a la reforma administrativa de 1968 [3 Álvaro Tafur G. Establecimientos públicos e instituciones de utilidad común, Bogotá, Ministerio de Salud Pública, 1969, pp.47 y ss.; Ley 93 de 1938 y Decreto ley 3130 de 1968], que destinan un patrimonio a una finalidad social sin ánimo de lucro y sobre las cuales el Estado ejerce control y vigilancia, con la finalidad de que sus bienes se mantengan y cumplan el objeto para el cual fueron establecidas [4 Numeral 19 artículo 120, y artículos 36 y 44 C.P. de 1986; numeral 26 artículo 189 y artículo 36 CPC].

De igual manera, a iniciativa de los departamentos y municipios se crearon las Juntas de Beneficencia, encargadas de recaudar recursos con destino a la financiación de las instituciones de asistencia pública y que ayudaron a la construcción y sostenimiento de establecimientos de beneficencia, en los cuales se atendía a personas con necesidades sociales[5 Régimen legal de Loterías, Rifas y Concursos, Federación de Loterías de Colombia —Fedelco—, Ley 64 de 1923, Bogotá, PRAG, 1978, p.3]. Tomado de Leonardo Cañón Ortegón. Una visión Integral de la Seguridad Social. Universidad Externado de Colombia. Volumen I. 2ª edición actualizada. Bogotá, 2007.

⁵⁹ Leonardo Cañón Ortegón. Una visión Integral de la Seguridad Social. Universidad Externado de Colombia. Volumen I. 2ª edición actualizada

⁶⁰ idem

Unidades Regionales; y el régimen de adscripción y vinculación de las entidades que prestan servicios de salud.

El Decreto 056 de 1975, para efectos del sistema nacional de salud, definió que las entidades adscritas **“como entidades de asistencia pública”** eran todas las personas jurídicas de derecho público que prestaran servicios de salud a la comunidad, recibieran o no aportes del Estado. Y, así mismo, y con el mismo componente de **“asistencia pública”**, eran entidades adscritas, todas las personas jurídicas de derecho privado que prestaran los mismos servicios de salud, recibieran o no aportes estatales, y estuvieran o no sometidas al control y la vigilancia que preveía el artículo 120 ordinal 19 de la Constitución Política.⁶¹

Ahora bien, de conformidad con el Decreto 350 de 1975, el régimen de vinculación aludía a las entidades de derecho privado que prestaran los servicios de salud con ánimo de lucro o sin ánimo de lucro, a efectos de que pudieran ofrecer, auspiciar o iniciar la prestación de servicios de salud a la comunidad, pero con los requisitos que estableciera el Ministerio de Salud Pública [artículo 11]. Adicionalmente, debían suscribir contratos⁶² con los organismos o entidades del sistema nacional de salud en el respectivo nivel, para garantizar la implantación del régimen establecido en el mentado decreto.

En cuanto a los hospitales, el artículo 17 del Decreto 352 de 1975 precisó que funcionarían como entidades adscritas o vinculadas al sistema nacional de salud.

Lo expuesto permite reafirmar que la no sujeción del impuesto de industria y comercio a los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud no obedeció a que pertenecieran orgánicamente al sistema nacional de salud, sino a que, esencialmente, el servicio salud pública no era una actividad mercantil, sino un servicio que se asimilaba a una función pública a cargo del Estado, prestada directamente por este, mediante su propia red hospitalaria o la de particulares

⁶¹ 20. Ejercer el derecho de inspección y vigilancia **sobre instituciones de utilidad común**, para que sus rentas se conserven y sean debidamente aplicadas, y que en todo lo esencial se cumpla con la voluntad de los fundadores.

⁶² En el mismo sentido el artículo 24 de la Ley 10 de 1990

vinculados y en virtud de contratos administrativos, todo ello en un esquema confuso entre lo que es función pública y servicio público.

Ahora bien, los decretos citados fueron derogados expresamente por la Ley 10 de 1990, que reorganizó el sistema nacional de salud. Sin embargo, esta reforma en nada modificó la no sujeción del impuesto de industria y comercio, pues la reforma aludió, esencialmente, a asuntos de política de salud pública. Además, se ha dicho que este sistema *“prácticamente no se llevó a cabo por la expedición de la Constitución de 1991 y de la Ley 100 de 1993, que ordenó la conformación del Sistema de Seguridad Social Integral, dentro del cual es parte fundamental el Sistema General de Seguridad Social de Salud.”*⁶³

En todo caso, la Ley 10 de 1990 también fundamentaba el sistema nacional de salud en la “asistencia pública” como “función” del Estado [artículo 2].

Ahora bien, la entrada en vigencia de la Constitución Política de 1991 y de la Ley 100 de 1993 incide, a mi juicio, radicalmente en la interpretación del literal d) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 toda vez que, la “asistencia pública” —motor de la prestación de los servicios de salud como una especie de función pública— se reemplazó por los conceptos modernos de seguridad y de protección sociales. El primero como servicio público obligatorio e irrenunciable, y, el segundo, como mecanismo de control de los recursos destinados a la seguridad social.

En efecto, de conformidad con el artículo 48 de la Carta Política, la seguridad social es un servicio público obligatorio e irrenunciable. Como servicio, puede ser prestado por entidades públicas o privadas, de conformidad con la ley y, en todo caso, bajo la dirección, coordinación y control del Estado, con sujeción a los principios de eficiencia, universalidad, solidaridad, integralidad, unidad y participación. Adicionalmente, la Constitución proscribió la utilización de los recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella.

⁶³ Idem Op. Cit. 5

Según la doctrina “el modelo de seguridad social colombiana, iniciada a raíz de la expedición de la Ley 100 de 1993 (...) está orientado a la sustitución de los esquemas de asistencia pública, previsión social y seguros sociales obligatorios que vino desarrollando el país durante las últimas cinco décadas.

Con el fin de mejorar los niveles de cobertura de la seguridad social, eliminar las inequidades resultantes del heterogéneo sistema desarrollado en más de medio siglo, tratar de solucionar los problemas de desfinanciación de las instituciones e incorporar elementos para hacer eficiente la prestación de los servicios y beneficios de la seguridad social [19]⁶⁴, con la expedición de la reforma de la seguridad social se plantea la construcción de un sistema de seguridad social integral, dentro del cual se orienten, coordinen y desarrollen las actividades de seguridad social, cuyas características básicas podrían resumirse de la siguiente forma:

1. Lograr la cobertura universal en forma progresiva, tanto para la población trabajadora y su familia, a través del aseguramiento obligatorio, como para el resto de la población por medio de subsidios.
2. Unificar los regímenes para hacer más racional y equitativo el sistema en el cubrimiento de las contingencias que afectan la salud y la pérdida de ingreso.
3. Adoptar un sistema mixto de financiación de tipo contributivo para las personas con recursos, y de carácter subsidiario para los grupos más vulnerables de la población, a través de la solidaridad general y del sector productivo.
4. Incorporar elementos de eficiencia en la administración de los servicios y beneficios de la seguridad social, como la libertad de elección, la libre competencia y los estándares mínimos de calidad.
5. La creación de una cultura del seguro, del ahorro, de la prevención, del autocuidado, de la responsabilidad personal, etc, que redunden en la mejor utilización de los recursos de la seguridad social.
6. Reconocer y auspiciar la participación del sector privado y público en la gestión de la seguridad social, bajo la orientación y control del Estado.
7. Tratar de desliar el desarrollo de la seguridad social de la relación laboral que vincule a los trabajadores dependientes de un empleador, con base en los nuevos postulados de la Constitución Política de 1991 (...)⁶⁵

Para lo que nos interesa, entonces, el nuevo sistema de seguridad social en salud parte de la noción de **servicio público de salud** en sustitución de “los

⁶⁴ Cita original: Oscar Rodríguez S. et ál. Estructura y crisis de la seguridad social en Colombia 1946-1992, Bogotá, CID—Universidad Nacional, 1992, p.237.

⁶⁵ Idem Op. Cit. 5

*conceptos decimonónicos de asistencia pública y beneficencia*⁶⁶.

La modificación también implicó que los servicios de salud ya no se prestaran por el Estado y por los particulares contratados por aquel, dentro de un esquema de auxilios procedentes del erario o de la caridad de las personas, sino que se prestan como servicio obligatorio e irrenunciable por entidades públicas y privadas y bajo la coordinación y control del Estado, dentro de un esquema de libre competencia y libertad económica.

En efecto, en el contexto actual de servicio público de salud, el sistema general de seguridad social en salud está integrado, entre otros sujetos, por las entidades promotoras de salud en calidad de organismos de administración y financiación y, las instituciones prestadoras de salud, en calidad de prestadoras del servicio público de salud. [artículo 155 de la Ley 100 de 1993].

Las Entidades Promotoras de Salud son las entidades responsables de la afiliación y el registro de los afiliados al sistema de seguridad social en salud y del recaudo de las cotizaciones, por delegación del Fondo de Solidaridad y Garantía (FOSYGA). Su función básica es organizar y garantizar, directa o indirectamente, la prestación del Plan de Salud Obligatorio a los afiliados y girar, dentro de los términos previstos en la Ley 100, la diferencia entre los ingresos por cotizaciones de los afiliados y el valor de las correspondientes Unidades de Pago por Capitalización al Fondo de Solidaridad y Garantía. [artículo 177 de la Ley 100].

La unidad de pago por capitalización (UPC) es el pago que se reconoce a cada entidad promotora de salud por la organización y garantía de la prestación de los servicios incluidos en el Plan de Salud Obligatorio para cada afiliado. Esta Unidad se establece en función del perfil epidemiológico de la población relevante, de los riesgos cubiertos y de los costos de prestación del servicio en condiciones medias de calidad, tecnología y hotelería, y le corresponde definirla al Consejo Nacional de Seguridad Social en Salud, de acuerdo con los estudios técnicos del Ministerio de Salud. [artículo 182 de la Ley 100 de 1993]

⁶⁶ Julio Silva Colmenares. *La modernización del Estado, el reto de la calidad y la eficiencia en el servicio de salud y el papel de la Superintendencia Nacional de Salud. Algunas reflexiones para la discusión*. Superintendencia de Salud. Ediciones Macondo. 1992.

Estos son los recursos que, al tenor del artículo 48 de la Carta política, solo pueden destinarse para la prestación del servicio público obligatorio de la seguridad social en salud.

Ahora bien, las instituciones prestadoras de salud son aquellas que prestan los servicios de salud, en el nivel de atención correspondiente, a los afiliados y beneficiarios dentro de los parámetros y principios señalados en la Ley 100 de 1993.

A efectos de garantizar la aplicación de los principios que orientan el sistema de seguridad social, las instituciones prestadoras de servicios de salud deben prestar los servicios de salud conforme con las reglas de la libre competencia y dentro del mercado de servicios de salud.⁶⁷

Dado el esquema de libre competencia que sugiere el nuevo sistema, el artículo 111 de la Ley 788 de 2002 dispuso lo siguiente:

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

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

Considero que fue clarísima la intención del legislador de gravar la utilidad derivada del nuevo mercado de los servicios de salud. Sin embargo, los apartes subrayados de la norma fueron declarados inexecutable por la Corte

⁶⁷ ARTÍCULO 185. INSTITUCIONES PRESTADORAS DE SERVICIOS DE SALUD. Son funciones de las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud prestar los servicios en su nivel de atención correspondiente a los afiliados y beneficiarios dentro de los parámetros y principios señalados en la presente Ley. Las Instituciones Prestadoras de Servicios deben tener como principios básicos la calidad y la eficiencia, y tendrán autonomía administrativa, técnica y financiera. Además propenderán por la libre competencia en sus acciones, proveyendo información oportuna, suficiente y veraz a los usuarios, y evitando el abuso de posición dominante en el sistema. Están prohibidos todos los acuerdos o convenios entre Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud, entre asociaciones o sociedades científicas, y de profesionales o auxiliares del sector salud, o al interior de cualquiera de los anteriores, que tengan por objeto o efecto impedir, restringir o falsear el juego de la libre competencia dentro del mercado de servicios de salud, o impedir, restringir o interrumpir la prestación de los servicios de salud. Para que una entidad pueda constituirse como Institución Prestadora de Servicios de salud deberá cumplir con los requisitos contemplados en las normas expedidas por el Ministerio de Salud. PARÁGRAFO. Toda Institución Prestadora de Servicios de Salud contará con un sistema contable que permita registrar los costos de los servicios ofrecidos. Es condición para la aplicación del régimen único de tarifas de que trata el Artículo 241 de la presente Ley, adoptar dicho sistema contable. Esta disposición deberá acatarse a más tardar al finalizar el primer año de vigencia de la presente Ley. A partir de esta fecha será de obligatorio cumplimiento para contratar servicios con las Entidades Promotoras de Salud o con las entidades territoriales, según el caso, acreditar la existencia de dicho sistema.

Constitucional, mediante sentencia C-1040 de 2003, por violación del artículo 48 de la Carta Política, en el entendido de que el 100% de los ingresos que perciben las entidades promotoras de salud por concepto de UPC deben estar destinados a satisfacer el servicio obligatorio de seguridad social en salud.

Esas consideraciones las hizo extensivas a los recursos que perciben las instituciones prestadoras de salud, en el entendido de que los servicios que prestan también se pagan con cargo a los recursos de la UPC.⁶⁸

Es importante precisar que la Corte Constitucional, en la sentencia C-1040 de 2003 aclaró que tales instituciones podían ser sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio cuando realizaran actividades gravadas.

Es por eso que, en la sentencia del 3 de marzo de 2011⁶⁹ de la cual fui ponente, la Sala concluyó que cuando el literal d) del No. 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 dispone que no están sujetos al impuesto de industria y comercio “...los servicios prestados por los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud”, debe entenderse que en vigencia del actual sistema de seguridad social en salud, el servicio público de salud al que se refiere la norma, es aquel cuya prestación debe garantizar el Estado a través de las instituciones que conforman el Sistema de Seguridad Social Integral y, especialmente, de las empresas promotoras de salud y de las instituciones prestadoras de servicios de salud, en ambos casos, de naturaleza pública, privada o mixta, pero en desarrollo del plan obligatorio de salud.

Adicionalmente, se dijo que constituye servicio público de salud los prestados en desarrollo de los planes que se ofrezcan en los regímenes especiales a que hace alusión el artículo 279 de la Ley 100 de 1993⁷⁰, y los que se

⁶⁸ En ese sentido se pronunció la Corte Constitucional en sentencia C-1040 de 2003 “17. 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.”

⁶⁹ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C., Tres (3) de marzo de dos mil once (2011). Radicación:250002327000200700243-01.Nº Interno: 17459. Demandante: FUNDACIÓN CARDIO INFANTIL- INSTITUTO DE CARDIOLOGÍA. Demandado: SECRETARÍA DE HACIENDA-DIRECCIÓN DISTRITAL DE IMPUESTOS.

⁷⁰ ARTÍCULO 279. EXCEPCIONES. El Sistema Integral de Seguridad Social contenido en la presente Ley no se aplica a los miembros de las Fuerzas Militares y de la Policía Nacional, ni al personal regido por el Decreto ley 1214 de 1990, con excepción de aquel que se vincule a partir de la vigencia de la presente Ley, ni a los miembros no remunerados de las Corporaciones Públicas.

prestan con cargo a los recursos del FOSYGA.⁷¹

Respecto de los otros ingresos que perciban las IPS por la prestación de servicios de salud, diferentes a los anteriormente establecidos, la Sala concluyó que estaban gravados, porque si bien son servicios que se pueden prestar por instituciones que forman parte del Sistema General de Seguridad Social en salud, se prestan como parte del mercado de servicios de salud, mercado que incluye, de una parte, los servicios prestados de manera obligatoria por ley (POS) o de manera obligatoria, por ejemplo, a instancia de sentencias judiciales y, de otra, los servicios prestados de manera voluntaria y extraordinaria a cambio de una contraprestación por servicios médicos que se prestan en virtud de seguros médicos, planes complementarios salud⁷² o por simple arbitrio del cliente, como cuando requiere servicios médicos extraordinarios⁷³.

Así mismo, se exceptúa a los afiliados al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, creado por la Ley 91 de 1989, cuyas prestaciones a cargo serán compatibles con pensiones o cualquier clase de remuneración. Este Fondo será responsable de la expedición y pago de bonos pensionales en favor de educadores que se retiren del servicio, de conformidad con la reglamentación que para el efecto se expida.

Se exceptúan también, los trabajadores de las empresas que al empezar a regir la presente Ley, estén en concordato preventivo y obligatorio en el cual se hayan pactado sistemas o procedimientos especiales de protección de las pensiones, y mientras dure el respectivo concordato.

Igualmente, el presente régimen de Seguridad Social, no se aplica a los servidores públicos de la Empresa Colombiana de Petróleos, ni a los pensionados de la misma. Quienes con posterioridad a la vigencia de la presente Ley, ingresen a la Empresa Colombiana de Petróleos-Ecopetrol, por vencimiento del término de contratos de concesión o de asociación, podrán beneficiarse del régimen de Seguridad Social de la misma, mediante la celebración de un acuerdo individual o colectivo, en término de costos, forma de pago y tiempo de servicio, que conduzca a la equivalencia entre el sistema que los ampara en la fecha de su ingreso y el existente en Ecopetrol.

PARÁGRAFO 1o. La empresa y los servidores de que trata el inciso anterior, quedan obligados a efectuar los aportes de solidaridad previstos en esta ley.

Las entidades empleadoras referidas en el presente artículo, quedan facultadas para recibir y expedir los bonos correspondientes a los períodos de vinculación o cotización a que hubiere lugar, de conformidad con la reglamentación que para tal efecto se expida.

(...)

⁷¹ En sentencia T-760 de 2008, la Corte Constitucional precisó que "(...) Cuando una persona requiere un servicio de salud que no se encuentra incluido dentro del Plan Obligatorio de Servicios, y carece de recursos para cubrir el costo del mismo que le corresponda asumir, las entidades encargadas de asegurar la prestación del servicio (EPS) deben cumplir con su responsabilidad y, en consecuencia, asegurar el acceso a éste. **No obstante, es el Estado quien ha de asumir el costo del servicio, por cuanto le corresponde la obligación de garantizar el goce efectivo del derecho. En tal sentido, la jurisprudencia constitucional y la regulación han reconocido a la entidad aseguradora el derecho de repetir contra el Estado (ver secciones 4.4. y 6.2.), a través del Fosyga.** El adecuado financiamiento de los servicios de salud no contemplados en el POS depende entonces, del correcto flujo de recursos por parte del Estado para cubrir el pago de los recobros que reglamentariamente sean presentados por las entidades que garantizan la prestación del servicio. **En la medida en que tales costos no están presupuestados por el Sistema dentro del monto que recibe la entidad aseguradora de la prestación del servicio de salud por cuenta de cada uno de sus afiliados o beneficiarios (UPC, unidad de pago por capitación), su falta de pago atenta contra la sostenibilidad del sistema, y en tal medida, al acceso a la prestación de los servicios de salud que se requieran con necesidad. Al ser las entidades encargadas de garantizar la prestación del servicio (EPS), o incluso las instituciones prestadoras de salud (IPS), las que suelen asumir los costos de la demora de los pagos de los recobros, se genera además, una presión sobre éstas para dejar de autorizar la prestación de servicios de servicios no contemplados en el POS.** Así pues, en la medida que la capacidad del Sistema de Salud para garantizar el acceso a un servicio de salud depende de la posibilidad de financiarlo sin afectar la sostenibilidad del Sistema, el que no exista un flujo de recursos adecuado para garantizar el acceso a los servicios de salud que se requieran con necesidad, no incluidos dentro de los planes de servicio, obstaculiza el acceso a dichos servicios. (...)

⁷² ARTÍCULO 169. PLANES COMPLEMENTARIOS. *Las Entidades Promotoras de Salud podrán ofrecer planes complementarios al Plan Obligatorio de Salud, que serán financiados en su totalidad por el afiliado con recursos distintos a las cotizaciones obligatorias previstas en el artículo 204 de la presente Ley.*

⁷³ Por ejemplo, cirugías de estética.

La Sala se apartó de la anterior tesis que ya había adoptado, fundamentalmente por las siguientes razones:

Partió de reiterar la sentencia del 22 de abril de 2004 (Exp.13224), en la que la Sección Cuarta del Consejo de Estado habría dicho que sigue vigente el artículo 5° de la Ley 10 de 1990, “toda vez que *‘el Sistema de Seguridad Social en Salud que desarrolló la Ley 100 de 1993 en nada afecta la no sujeción subjetiva del artículo 39 numeral 2° literal d) de la Ley 14 de 1983, si se tiene en cuenta el criterio teleológico de la norma.’*”

Que, “además, el concepto de *‘Sistema de Salud’*, hoy *‘Sistema de Seguridad Social en Salud’*, debe ser apreciado en su alcance bajo las consideraciones existentes en la Ley 14 de 1983, que es la fuente normativa remota de la cual surge el beneficio fiscal para las entidades públicas o privadas del sector salud.”

No comparto las conclusiones transcritas por cuanto, reitero, no se puede asimilar la filosofía del Sistema Nacional de Salud de los años ochenta —que era eminentemente asistencial y esquematizado desde una controversial “función pública” — al sistema de Seguridad Social en Salud que previó la Ley 100 de 1993, que es un servicio público obligatorio e irrenunciable, pero que se presta según un modelo de libre mercado, a pesar de que haya un plan obligatorio y una fuerte intervención controladora del Estado.

Además, el artículo 5° de la Ley 10 de 1990 no definió el sistema nacional de salud⁷⁴. Ese artículo simplemente describió cómo estaba conformado el sector salud⁷⁵, norma que difiere del artículo 8 de la Ley 100 de 1993 que regula la

⁷⁴ Lo definió el artículo 4°

⁷⁵ 5o. *Sector Salud*. El sector salud está integrado por:

1) El subsector oficial, al cual pertenecen todas las entidades públicas que dirijan o presten servicios de salud, y específicamente: *Ley 10 de 1990 6/38*

a) Las entidades descentralizadas directas o indirectas del orden nacional;

b) Las entidades descentralizadas directas o indirectas del orden departamental, municipal, distrital o metropolitano o las asociaciones de municipios;

c) Las dependencias directas de la Nación o de las entidades territoriales;

d) Las entidades o instituciones públicas de seguridad social, en lo pertinente a la prestación de servicios de salud, sin modificación alguna de su actual régimen de adscripción;

e) La Superintendencia Nacional de Salud, que a partir de la vigencia de la presente Ley, es un organismo adscrito al Ministerio de Salud, dentro del marco de la autonomía administrativa y financiera que le señala la ley, sin personería jurídica.

conformación del sistema de seguridad social, ya no como un simple grupo de instituciones públicas o privadas, sino como el conjunto armónico de esas entidades, las normas y procedimientos que las regulan y los regímenes generales establecidos para pensiones, salud, riesgos profesionales y los servicios sociales complementarios que se definen en la citada ley. Es incompatible el espíritu y letra de la Ley 10 con el espíritu y letra de la Ley 100.

Entonces, la no sujeción al impuesto de industria y comercio que consagra el literal d) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, para “los hospitales adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Salud” no dependía de si el artículo 5º de la ley 10 de 1990 estaba derogado o no, como se infiere de la sentencia de la cual me aparto.

Se dijo también en la sentencia que “tampoco sería procedente entender que existe una distinción entre “hospital” a que se refiere la norma de la no sujeción, y “clínica”, pues esta Corporación ha indicado que *“tales expresiones en su sentido natural y obvio vienen a ser sinónimas, toda vez que no tienen una referencia técnica ni ha sido definida especialmente por el legislador, y en cambio, los diccionarios de lenguaje usual y de expresión especializada se refieren indistintamente a ellos como “establecimientos destinados al tratamiento de enfermos.”*⁷⁶.

Discrepo también de esa conclusión toda vez que, claro, el análisis etimológico entre hospital y clínica era irrelevante. Lo relevante era advertir que la intervención privada en la prestación del servicio de salud prevista en la Ley 100 de 1993 es antagónicamente diferente a la intervención privada que se dio en el país con anterioridad a esa ley y que fundamentó, en parte, la organización del sistema nacional en salud en Colombia en esa época, tal como se precisó inicialmente.

2. El subsector privado, conformado por todas las entidades o perso-nas privadas que presten servicio de salud y, específicamente, por:

a) Entidades o instituciones privadas de seguridad social y cajas de compensación familiar, en lo pertinente a la prestación de servicios de salud;

b) Fundaciones o instituciones de utilidad común;

c) Corporaciones y asociaciones sin ánimo de lucro;

d) Personas privadas naturales o jurídicas;

⁷⁶ Sentencia de 10 de junio de 2004, Exp. 13299, M.P. Dra. Elizabeth Whittingham García, reiterada en sentencia del 27 de agosto de 2009, Exp. 17126, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, entre otras.

Fue de tal envergadura la modificación que hizo la Ley 100 de 1993 que contempló un régimen de transición para la adaptación al nuevo esquema [Título V de la Ley 100 de 1993], que demandaba de las personas jurídicas de derecho privado la acreditación de los requisitos exigidos para constituirse como instituciones prestadoras de servicios de salud IPS, independientemente de la naturaleza pública o privada y de que el servicio se preste en clínicas o en hospitales en el entendido de que son parte de la infraestructura necesaria que estas instituciones requieren para la prestación del servicio de salud.

Adicionalmente, es fundamental advertir que se pasó de un modelo de actividad privada de carácter asistencial a un modelo de actividad privada basada en la libre competencia y de libertad económica, así haya regulación y control de parte del Estado, lo que es, por lo demás, su obligación.

En el primer modelo, en virtud de los principios de equidad y de justicia, era pertinente exonerar del impuesto de industria y comercio a los prestadores de servicios de salud que hacían asistencialismo y caridad, aunque también esos conceptos bajo esos negocios.

En el segundo modelo, los nuevos operadores ejecutan un servicio público con ánimo de lucro y, por ende, constitutivo del hecho generador del impuesto de industria y comercio. Sin embargo, el artículo 48 de la Carta Política decidió que los recursos de la seguridad social que perciban tales operadores, directamente (EPS) o indirectamente (IPS), no se pueden destinar ni utilizar para fines diferentes a la seguridad social. Por lo tanto, se configura el hecho generador, pero, por disposición constitucional, la base gravable se aminora para gravar con el impuesto de industria y comercio únicamente los recursos que excedan los recursos destinados exclusivamente para la seguridad social, tales como los derivados de los planes complementarios de salud.

De manera que, a mi juicio, no bastaba partir del hecho de que, a fin de cuentas, todos los operadores regulados en la ley 100 de 1993 prestan el servicio público de salud, situación que nadie niega.

Lo que ocurre es que, en materia tributaria es imperioso consultar los principios de justicia, equidad, igualdad y capacidad contributiva que permiten ilustrar el fundamento del beneficio o de la exención regulado en la ley y que, en todo caso, debe encontrar fundamento en la Constitución que consagra como fin último del Estado, entre otros: servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución. Es más, todo beneficio o privilegio o descuento tributario es excepcional.

La sentencia de la cual me aparto destaca las sentencias de la Corte Constitucional en las que se ha dicho que “(...) **la prestación del servicio de salud en condiciones de competencia económica, no es incompatible con su carácter de interés público y su finalidad eminentemente social, pese a que se trata de sujetos que actúan motivados por intereses privados, que también gozan de la protección de la Constitución.**” Y, con fundamento en las mismas, la sentencia reconoce que “(...) dentro del mercado de servicios de salud, (...) tienen cabida todas las prácticas comerciales legales que pueden implementar los participantes del sector para ofrecer y vender sus servicios, lo cual es aplicable no sólo a la prestación de los previstos en el POS sino además a todos los planes adicionales que la Ley 100 de 1993 ha habilitado para que sean prestados por los particulares y que, como se vio, también hacen parte del servicio público de salud y se sujetan a las normas que sobre competencia rigen para la actividad económica y la iniciativa privada.” Sin embargo, concluye que esos servicios no son mercantiles⁷⁷.

Personalmente considero que por ser mercantiles tales servicios están gravados, pero, por disposición del artículo 48 de la Constitución Política, sólo están gravados los recursos que excedan los recursos previstos para cubrir el servicio público obligatorio e irrenunciable a la seguridad social en salud.

Fíjese, además, que en la sentencia de la cual me aparto, se deduce un presupuesto de sujeción al impuesto de industria y comercio, cuando el servicio de

⁷⁷ En suma, la Sala advierte que los servicios POS son una parte del servicio público de salud, que corresponde a la atención básica que el Estado puede garantizar, sin embargo, existen otros servicios que complementan al POS y que también hacen parte del servicio público de salud y, por tanto, los ingresos que reciben las clínicas y hospitales, por la prestación de esa clase de servicios no están sujetos al impuesto de industria y comercio, pues mantienen la naturaleza de servicios y no podrían clasificarse como actividades industriales o comerciales, para poder ser gravados.

salud se presta por una institución *“que no pertenezca al sistema de seguridad social integral”*.

Esa conclusión viola el derecho de igualdad de los prestadores de servicios de salud y desconoce los principios tributarios antedichos, pues se aparta del argumento principal de la sentencia según el cual, el servicio de salud no deja de serlo, independientemente de quien lo preste, con mayor razón si la Ley 100 de 1993 parte del presupuesto de que todo operador de esos servicios forma parte del sistema de seguridad social en salud y, para el efecto, debe cumplir los requisitos que exige la Ley. El sistema no está concebido para que haya operadores por fuera del mismo, porque está de por medio el ejercicio de una actividad de servicio público de interés general, que exige de la regulación, coordinación y control por parte del Estado, máxime que en esa actividad están de por medio derechos fundamentales.

Por las anteriores razones, considero que es errónea la interpretación del literal d) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, a la que se llegó en la sentencia de la cual me aparto.

De la oposición a los argumentos referidos a la exención del impuesto de industria y comercio en consideración al origen de los recursos que se perciben por la prestación de los servicios de salud.

En relación con el origen de los recursos obtenidos por la prestación de servicios de salud, la Sala infirió que el artículo 111 de la Ley 788 de 2002 se limitó a precisar que los recursos destinados a la seguridad social en salud no pueden ser gravados con el impuesto de industria y comercio. Que esa norma nada dijo sobre la causación del impuesto de industria y comercio por la prestación de servicios de salud que generen recursos adicionales a los destinados a los servicios obligatorios de salud.

La interpretación se fundamentó en el texto literal de la norma. Adicionalmente, la Sala no compartió los argumentos que la Corte Constitucional dijo en la sentencia C-1040 de 2003, respecto de que los recursos adicionales que por servicios de salud perciben las empresas promotoras de salud y las instituciones prestadoras de salud están gravados con el impuesto de industria y

comercio. Adujo que esas afirmaciones las planteó la Corte a título de *obiter dicta* y sin tener en cuenta las normas específicas que regulan el impuesto de industria y comercio.

También concluyó que el artículo 111 de la Ley 788 de 2002 no había derogado tácitamente el literal d) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, pues no advirtió que hubiera incompatibilidad entre las dos disposiciones.

Pues bien, el artículo 111 de la Ley 788 de 2002 reguló el impuesto de industria y comercio en la prestación de los servicios de salud pública en el siguiente sentido:

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

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

El artículo 111 de la Ley 788 de 2002 fue demandado por violación del artículo 48 de la Carta Política. Y la Corte consideró probada esa vulneración, esencialmente porque *“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, (...)”*

La Corte Constitucional, previo análisis del nuevo sistema integral de seguridad social, calificó de actividad comercial la que desarrollan las EPS, consideración que hizo extensiva a las IPS. Pero no obstante esa consideración, interpretó que la exención del impuesto de industria y comercio estaba restringida a los recursos destinados a la seguridad social en salud, en virtud de lo dispuesto en el artículo 48 de la Constitución Política.

Consecuente con esa argumentación, interpretó acertadamente que, *“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 conclusiones que expuso la Corte Constitucional no fueron dichas a título de obiter dicta, porque para llegar a las mismas partió del hecho de que en el nuevo esquema de seguridad social en salud, los servicios de salud pública se prestan dentro de los postulados de la libre competencia y libertad económica y, por tanto, en la actualidad, tales servicios tienen carácter mercantil. Así estén vinculados a regulaciones de servicio público.

Eso no es de extrañar: la actividad de transporte de personas es un servicio público y, sin embargo, se considera mercantil y sujeta a impuestos. La actividad bancaria es un servicio público y, sin embargo, sujeta a impuesto. Ni la una ni la otra es función pública, pues esto es legislar, dictar sentencias, dictar reglamentos y actos administrativos. Satisfacer necesidades de interés general es servicio público, y no necesariamente a cargo del Estado y siempre bajo su control.

Conforme con la sentencia C-037 de 1996, que citó la Sala en la providencia de la cual me aparto, *“gozan de cosa juzgada implícita los conceptos de la parte motiva que guarden una unidad de sentido con el dispositivo de la sentencia, de tal forma que no se pueda entender éste sin la alusión de aquellos”*.

Guarda unidad de sentido con la parte resolutive de la sentencia de la cual me aparto, que la Corte Constitucional, en la sentencia C-1040 de 2003, haya concluido que están gravados con el impuesto de industria y comercio los servicios de salud pública, pero que están exentos los recursos que se destinen a la seguridad social en salud, en virtud del nuevo esquema dentro del cual se prestan los servicios de salud pública. Por tanto, la sentencia debió dar cumplimiento a la sentencia de la Corte Constitucional.

Por último, lo anteriormente expuesto resulta ilustrativo para concluir que el artículo 111 de la Ley 788 de 2002 no derogó el literal d) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983. Sin embargo, insisto en que la sentencia de la cual me aparto sí interpretó de manera errónea esas normas y, por tanto, discrepo de que

se haya calificado de *obiter dicta* las razones que se expusieron en la sentencia de 3 de marzo de 2011⁷⁸ que dictó esta misma sección.

En esta forma dejo expresadas las razones de mi salvamento de voto.

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Fecha ut supra

⁷⁸ Expediente: 17459, Fundación Cardio Infantil – Instituto de Cardiología.