

**IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - Sujeto pasivo / ACTIVIDAD PRESTADORA DE SALUD - Está excluido el ingreso que deviene de la prestación del servicio por medio del plan obligatorio de salud / INGRESOS POR SALUD - No están gravados con el impuesto de industria y comercio**

Es entonces del caso precisar que la calidad o no de sujeto pasivo del tributo recae en la persona, ya sea natural o jurídica que realice actividades contempladas en la ley como gravadas, y que, por tanto el hecho mismo de ser reconocida como actividad prestadora de salud no la excluye de la posibilidad de ser calificada como sujeto pasivo, toda vez que esto no le impide llevar a cabo otras actividades que generen ingresos gravados; luego, no son las Clínicas en sí mismas como personas o entidades las que están excluidas del tributo de industria y comercio, sino el ingreso que deviene directamente de la prestación del servicio mediante el plan obligatorio de salud que por orden legal no se grava con el mismo. Por tanto, la Clínica de Marly S.A. en sí misma es sujeto pasivo del impuesto de Industria y Comercio, pero los ingresos por salud no deben pagar dicho impuesto y, habiéndolo hecho, se origina un pago de lo no debido.

**DEVOLUCION DE PAGO DE LO NO DEBIDO - Término de prescripción / UPC RECONOCIDAS A LAS EPS - Están excluidas de la base gravable del impuesto de industria y comercio**

No obstante, es procedente señalar que, según el artículo 850 del Estatuto Tributario, la DIAN debe devolver los pagos en exceso o de lo no debido que hayan efectuado los contribuyentes, “siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor”. La solicitud de devolución de estos saldos se debe presentar a más tardar dos (2) años después de la fecha de vencimiento del término para declarar. Sin embargo por voluntad del legislador, a las solicitudes de devolución de pagos en exceso o de lo no debido, cuyo procedimiento es el mismo de las devoluciones, no se aplica el término de dos años que la ley tributaria especial señala para éstas, sino la norma general de prescripción que establecen los artículos 11 y 21 el Decreto 1000 de 1997, reglamentario del procedimiento de las devoluciones y compensaciones, contenidas en los artículos 2537 y 2536 del Código Civil, conforme al cual, la acción ejecutiva prescribe en diez (10) años, antes de ser modificada esta disposición por el artículo 8 de la Ley 791 de 27 de diciembre de 2002 y, actualmente en cinco (5), si para solicitar el reintegro existe un título que acredite que el contribuyente realizó al fisco un pago no debido o superior al que legalmente le correspondía. Se debe reiterar que con anterioridad a la sentencia C-1040 de noviembre 5 del 2003 de la Corte Constitucional mediante la cual se declaró inexecutable el artículo 111 de la Ley 788 del 2002, el Consejo de Estado sostuvo que conforme al artículo 182 de la Ley 100 de 1993, las UPC se reconocen a cada E.P.S. “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 será definida por el Consejo Nacional de Seguridad Social en Salud, de acuerdo con los estudios técnicos del Ministerio de Salud”, de donde se infiere que no se trata de recursos propios sino de una transferencia que hace el Sistema con el fin específico de garantizar una óptima prestación de los servicios de salud y por tanto deben excluirse de la base gravable para determinar el impuesto de industria y comercio.

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre la inexecutable del artículo 111 de la Ley 788 de 2002, Corte Constitucional, sentencia C-1040 de 5 de noviembre de 2003 y Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia 17 de septiembre de 2003, Rad 13301, M.P. María Inés Ortiz Barbosa

## **SERVICIO DE SALUD ADSCRITO AL POS - No son ingresos gravados con el impuesto de Industria y comercio**

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

## **DEVOLUCION DEL PAGO DE LO NO DEBIDO - No es un requisito previo e indispensable la corrección de la declaración privada**

De la norma anterior se concluye que contrario a lo señalado por el Tribunal, la normatividad tributaria ha establecido la figura del pago de lo no debido a favor de los contribuyentes y para ello ha señalado las reglas para su procedencia, sin que dentro de ellas se prevea como requisito previo e indispensable, la corrección de la declaración privada, toda vez que no es requisito sine qua non para que se genere dicho pago, que éste se derive de una declaración tributaria, lo único relevante es que el pago se haya efectuado sin fundamento legal, o que posteriormente de efectuado, se haya declarado como tal. Se observa que en relación con el pago en exceso o de lo no debido también es posible obtener su devolución, en el primer caso cuando se cancelan por impuestos, sumas mayores a las que corresponden legalmente, y en el segundo evento, cuando se realizan pagos "sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento. Visto lo anterior, se considera que si bien la actora pudo acudir al mecanismo de corrección previsto en los artículos 19 y 20 del Decreto 807 de 1993, esta Corporación ha considerado viable la devolución de los pagos de lo no debido consignados en las declaraciones tributarias sin necesidad de hacer uso del procedimiento de corrección voluntaria, teniendo en cuenta que no se trata de un error del contribuyente en la liquidación del tributo, sino que obedece a la aplicación de la ley que han calificado los pagos como "no debidos" o "excesivos", o a la ausencia de la calidad de sujetos pasivos de la obligación tributaria, lo que hace inocua la corrección del denuncia fiscal.

## **PAGO DE LO NO DEBIDO - Oportunidad para solicitar la devolución / NORMA APLICABLE / INTERESES EN LA DEVOLUCIÓN DEL PAGO DE LO NO DEBIDO - Procedencia / INTERESES CORRIENTES - Causación / INTERESES MORATORIOS - Causación**

Esta Corporación mediante sentencia de 12 de noviembre del 2004, Expediente 11604, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié declaró la nulidad del aparte subrayado de la norma transcrita, por lo que respecto al término para solicitar la devolución indicó: De acuerdo con lo anterior se indica que el plazo de prescripción aplicable es el previsto en el artículo 2536 del C.C., conforme al cual la acción ejecutiva prescribe en 10 años, disposición que fue modificada por el artículo 8 de la Ley 791 del 2002 y estableció dicho término en 5 años. Por lo expuesto en la norma transcrita se confirma que cuando la prescripción ha empezado a correr y el término es modificado por una nueva norma, el prescribiente puede elegir cuál de las disposiciones aplicará y en caso de que sea la última, el nuevo término se empezará contar a partir de la fecha en que empieza

a regir la ley modificatoria. Esta Corporación precisa que cuando la norma señala al “prescribiente” hace referencia al deudor, que en el caso de las obligaciones fiscales corresponde al contribuyente. Lo anterior por cuanto la prescripción es un modo de extinguir las obligaciones y con ella el deudor se defiende de la pretensión del acreedor a través de la figura de la excepción. Sobre este punto la Sala precisa que tal solicitud resulta procedente por cuanto el artículo 154 del Decreto 807 prevé la causación de los mencionados intereses en los trámites de devolución y para su regulación remite a lo dispuesto en los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario Nacional, que establecen que los corrientes se causan desde la fecha de notificación del requerimiento especial o del acto que niegue la devolución hasta el acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor y los intereses moratorios, se deben liquidar a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación. En este caso, como no es a partir del pronunciamiento judicial que definió que las UPC recibidas por las E.P.S. no son objeto del impuesto de industria y comercio, se causan intereses legales del 6% previstos en el Código Civil, desde la fecha en que se efectuó el pago hasta el momento en que se solicitó su devolución, para lo cual se aplicará la siguiente fórmula.

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Bogotá, D. C. trece (13) de agosto de dos mil nueve (2009)

**Radicación Número: 25000-23-27-000-2004-02027-01(16569)**

**Actor: CLINICA DE MARLY S. A.**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS DISTRITALES - SECRETARIA DE HACIENDA DE BOGOTA**

#### **FALLO**

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 15 de marzo de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, que denegó las súplicas de la demanda.

#### **ANTECEDENTES**

La Sociedad **CLINICA DE MARLY S.A.**, es una persona jurídica de derecho privado dedicada a la prestación de servicios de salud, por lo que pertenece al Sistema General de Seguridad Social establecido por la Ley 100 de 1993.

La parte actora presentó las declaraciones de Industria y Comercio correspondientes a los años 1992 y 1993 y los Bimestres del 1 a 6 del año gravable 1994 a 2002 y 1 bimestre de 2003 liquidados y cancelados por valor de \$1.685.628.006.

Con fecha 23 de abril de 2003, la Clínica de Marly presentó ante la Dirección Distrital de Impuestos solicitud de devolución por pago de lo no debido, por los valores cancelados sobre el impuesto de Industria y Comercio durante los años 1992 a mayo de 2002, con fundamento en lo previsto en el literal d) del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 en concordancia con el literal d) del numeral 2 del artículo 39 del Decreto 352 de 2002 y subsidiariamente, la devolución de lo pagado por ingresos percibidos por concepto del Plan Obligatorio de Salud "POS", de acuerdo con el art. 93 de la Ley 633 de 2000.<sup>1</sup>

Mediante la **Resolución N° 186 del 12 de septiembre de 2003**, la Unidad de Recursos de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos de la Secretaría de Hacienda de Bogotá, negó la solicitud presentada.

El 14 de noviembre de 2003, la sociedad actora presentó recurso de reconsideración contra la **Resolución N° 186**, la cual fue confirmada en su totalidad por el Grupo de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria del Distrito, por medio de la **Resolución N° EE-47497 de 6 de mayo de 2004**.

## LA DEMANDA

---

<sup>1</sup> **Artículo 93.** [Declarado Inexequible por Sentencia Corte Constitucional 245 de 2002](#) "...En esta oportunidad, precisamente, los artículos demandados dieron origen a una serie de actos de contribuyentes en el convencimiento de estar actuando, conforme a la ley y a la Constitución. Por ello, los efectos fiscales, respecto de períodos pasados, que pueden seguirse de la declaratoria de inexecutable de la naturaleza interpretativa de los artículos 93 y 121 de la Ley 633 de 2000 no deben ser asumidos por los contribuyentes. En segundo lugar, otorgarle efectos retroactivos a la declaración de inexecutable de las expresiones que referían la naturaleza interpretativa de los artículos acusados afectaría gravemente otros derechos y principios constitucionales. Quien se encontrara en algunas de las hipótesis señaladas por los artículos acusados tendría, por gracia de los efectos retroactivos de la decisión de la Corte, derecho a pedir el reembolso de lo pagado, circunstancia que no sólo ha sido ordenada por la Corte en casos excepcionales de perjuicio al contribuyente surgidas de manera sorpresiva, desconociendo situaciones consolidadas, sino que se convertiría en una abierta intromisión aún más gravosa en la autonomía de los municipios, pues se tendría que ordenar el reintegro de una serie de sumas que entraron a formar parte de los fiscos..."

La Clínica actora en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, pretende la nulidad de los actos administrativos mediante las cuales la Administración Distrital de Impuestos, negó la devolución de las sumas pagadas por concepto de impuesto de industria y comercio por los servicios de salud prestados durante los periodos 1992 a 1993, Bimestres 1 a 6 de 1994 a 2002.

Como normas violadas invoca las siguientes:

- Artículos 95, numeral 9, 228, 338 y 363 de la Constitución Política.
- Artículo 39 numeral 2, literal d) de la Ley 14 de 1983.
- Artículo 93 de la Ley 633 de 2002.
- Artículos 2313 a 2321 del Código Civil

Puntualiza la demandante que no se encontraba obligada a declarar el Impuesto de Industria y Comercio, en razón a que no es sujeto pasivo del mismo y que aún bajo esta hipótesis tendrían que excluirse los ingresos correspondientes a la Unidad de pago por captación (UPC) de las cotizaciones y prestaciones económicas de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 93 de la Ley 633 de 2000, que incorporó dicho rubros en la prohibición contenida en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983. (f. 9 c.p.)

Sostiene que la solicitud de devolución se encuentra dentro del término legal, que la Administración comete un error al afirmar que no puede efectuar devolución y/o compensación de saldos a favor de la declaración privada del contribuyente, por cuanto el procedimiento para la devolución del pago de lo no debido se rige por normas especiales diferentes al procedimiento ordinario distrital las cuales son los artículos 2313 a 2321 en concordancia con el 2535 y 2536 del Código Civil reglamentados en materia tributaria por los artículos 10, 11 y 21 del Decreto 1.000 de 1997.

## **OPOSICIÓN**

El apoderado de la **parte demandada** se opone a las pretensiones de la actora con fundamento en los siguientes argumentos:

La Clínica de Marly S.A. no surtió el trámite establecido en el artículo 20 del Decreto 807 de 1993, al no efectuar corrección ni elevar solicitud de devolución dentro del año siguiente al vencimiento del término previsto para declarar. La solicitud de devolución fue presentada el 23 de abril de 2003, sin previa corrección, siendo evidente la extemporaneidad de la misma y su consecuente rechazo. Trae a colación las sentencias del Consejo de Estado del 4 de septiembre de 2003 M.P. Ligia López Díaz y 9 de diciembre de 2004, M.P. Héctor Romero Díaz, N° 13436 (Fl. 75)

El hecho generador del impuesto de industria y comercio, está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá. La sociedad demandante no se limita a la prestación de servicios médicos, sino que fue creada para desarrollar toda clase de actividades comerciales aun cuando no se encuentren expresamente definidas en su objeto social, lo que se demuestra en la diferencia entre lo declarado y lo solicitado.

La Ley 10 de 1990 integra al Sistema Nacional de Salud a las clínicas privadas, pero solo para efectos de someterlas obligatoriamente a las normas científicas más no a las administrativas y que actualmente no hay entidades consideradas como adscritas o vinculadas, razón por la cual no opera la no sujeción prevista en el Acuerdo 21 de 1983. (Fl. 84)

La Corte Constitucional mediante sentencia C-245 de 2002, declaró inexecutable el artículo 93 de la Ley 633 de 2000; la Administración dio aplicación a la Ley 14 de 1983, por lo que su proceder es válido al ser la sociedad actora sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal, negó las súplicas de la demanda según las siguientes consideraciones:

La Clínica de Marly S.A. cumple los presupuestos que la ley consagra para que se le reconozca la calidad de entidad prestadora de servicios de salud adscrita o vinculada al Sistema Nacional de Salud, por lo que no es sujeto pasivo del impuesto por los ingresos que se deriven de dicha actividad.

Los recursos que perciban las clínicas y hospitales destinados al servicio público de salud, por las entidades adscritas o vinculadas al Sistema Nacional de Salud, no serán susceptibles de ser gravados con el impuesto de Industria y Comercio, en virtud de lo previsto en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983; sin embargo por disposición del artículo 11 de la Ley 50 de 1984 y de los artículos 26 y 27 del Decreto 423 de 1996 que las define, están sujetos al impuesto, los recursos provenientes de actividades industriales y comerciales, no vinculados directamente al servicio de salud.

Para el Tribunal, resulta evidente que de las pruebas aportadas por las partes al expediente<sup>2</sup>, se deduce que la actividad desarrollada por la Clínica de Marly, no sólo está inclinada a la prestación del servicio de salud, sino que también desarrolla actividades industriales y de servicios en lo inherente a la prestación de servicios profesionales en el campo de la economía, las finanzas, la administración de negocios, las cuales están gravadas y para cuya ejecución no requiere autorización especial; razón por la cual, debía presentar la declaración privada de industria y comercio. Al respecto reitera jurisprudencia de la Sala.<sup>3</sup>

Ratifica que en aplicación del artículo 589 del E.T., por remisión expresa del artículo 153 del Decreto 1421 de 1993, lo procedente era la corrección de las declaraciones privadas, para efectos de declarar cuales de sus ingresos se encontraban expresamente exentos y cuales gravados y así poder obtener la devolución del pago de lo no debido.

Señala que las correcciones buscan enmendar o subsanar los errores u omisiones cometidas por el contribuyente al momento de presentar su declaración privada, permitiéndole modificar los renglones que a su parecer son contrarios a la realidad y que pueden dar lugar a la devolución por el pago de lo no debido. Resulta evidente que el procedimiento correcto para obtener la devolución de lo pagado

---

<sup>2</sup> Certificado de Registro Mercantil, el acta de visita elaborada por el Grupo de Fiscalización de la Administración Tributaria.

<sup>3</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia 13 de octubre de 2005, exp. 15265, C.P. Ligia López Díaz.

por el servicio de salud adscrito al POS, era la corrección de sus declaraciones privadas respecto de los ingresos exentos, dado que el accionante no es sujeto pasivo del impuesto, y declarar sólo por los que son resultado de las actividades industriales, comerciales y de servicios que desarrolló durante los periodos gravados.

Afirma que la Clínica de Marly, para corregir sus declaraciones tenía un plazo de dos años a partir de la fecha para declarar, por lo que al tomar como referencia la última declaración presentada por el año 2002, su término vencía en el año 2004, encontrándose en firme las declaraciones iniciales a la fecha de presentación de la demanda que fue el 8 de octubre de 2004; por tal razón negó las pretensiones consignadas en la misma.

### **EL RECURSO DE APELACIÓN**

El apoderado de la parte demandante dentro de la oportunidad legal interpuso el recurso de apelación e insiste que contrario a lo expuesto por el Tribunal, conforme a las normas generales contenidas en los artículos 2313 a 2321 del Código Civil y a las sentencias de 15 de noviembre de 1991 y 5 de mayo de 2005, proferidas por la Corte Suprema de Justicia y el Consejo de Estado, respectivamente, es claro que la Clínica realizó un pago indebido, pues según el literal d) del numeral 2, del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud y las entidades que prestan servicios de salud, están excluidos del Impuesto de industria y comercio, independientemente que pertenezcan al sector público o privado.

Afirma que con fundamento en la jurisprudencia del Consejo de Estado<sup>4</sup> no hay lugar a rechazar la devolución de los pagos indebidos con el argumento de la consolidación de una situación jurídica en las declaraciones tributarias, porque tal circunstancia no se configura, mientras el término para presentar la correspondiente solicitud no prescriba.

Plantea finalmente que la Clínica actora tiene derecho a la devolución del impuesto pagado por los ingresos percibidos por la prestación de los servicios de

---

<sup>4</sup> M.P. María Inés Ortiz Barbosa, sentencia 5 de mayo de 2005

salud, porque de conformidad con la sentencia del Consejo de Estado<sup>5</sup> la devolución del pago de lo no debido se rige por los artículos 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997, según el cual, el demandante contaba con 10 años para solicitar la devolución del pago, que era el término vigente al tiempo de la solicitud.<sup>6</sup>

## **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

**La parte demandante** reitera los argumentos expuestos tanto en la demanda como en la apelación, los cuales se contraen en oposición al fallo de primera instancia, como a los argumentos esgrimidos a lo largo de la litis por el Distrito Capital.

**La parte demandada** insiste en que se debió elevar solicitud a la Administración dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración, a efectos de obtener pronunciamiento legal a través de una liquidación oficial de corrección.

**La Procuradora Sexta Delegada ante esta Corporación** consideró que la sentencia de primera instancia debe ser modificada ya que los actos acusados son parcialmente violatorios de las normas legales<sup>7</sup>, que no existía una causa legítima para que la Clínica hiciera un pago sobre el impuesto de industria y comercio dadas las características para acogerse al tratamiento exceptivo y deberes formales exigibles determinados en el artículo 7º del Decreto Reglamentario 3070 de 1983.

Explica que existe diferencia de términos para solicitar la devolución de saldo a favor frente al de los pagos en exceso o de lo no debido, tal como se expuso en la sentencia de 6 de abril del 2004(sic), C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz, según el cual la devolución del pago de lo no debido se rige por los artículos 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997.

---

<sup>5</sup> M.P. Héctor Romero Díaz, sentencia del 6 de abril de 2004 (sic)

<sup>6</sup> At. 2536 del Código Civil prescripción de la acción ejecutiva.

Concluye afirmando que para el caso en estudio solamente tendrían que tenerse en cuenta los pagos no debidos, consignados en las declaraciones del impuesto correspondientes al último bimestre de 1998 y hasta el primer bimestre de 2003, por haberse efectuado dentro de los cinco años inmediatamente siguientes al pago, dado que la relación con las declaraciones anteriores a las citadas, la oportunidad legal de la acción ejecutiva prescribe en diez años según las normas vigentes<sup>8</sup> al 29 de abril de 2003 fecha en que la sociedad radicó la solicitud de devolución de lo que se deduce que la solicitud ya se encontraba vencida.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

De acuerdo con los términos del recurso de apelación procede la Sala a determinar el procedimiento y término aplicable a la solicitud de devolución del impuesto de industria y comercio pagado respecto de los servicios de salud por la sociedad actora, durante los periodos gravables de 1992 a 2002.

Antes de entrar en materia de fondo, se hace pertinente diferenciar la calidad o no de sujeto pasivo del gravamen de Industria y Comercio, frente a la generación de un pago de lo no debido originado en la cancelación de un gravamen sobre un concepto no obligado a liquidarlo por ausencia de causa legal.

Es entonces del caso precisar que la calidad o no de sujeto pasivo del tributo recae en la persona, ya sea natural o jurídica que realice actividades contempladas en la ley como gravadas, y que, por tanto el hecho mismo de ser reconocida como actividad prestadora de salud no la excluye de la posibilidad de ser calificada como sujeto pasivo, toda vez que esto no le impide llevar a cabo otras actividades que generen ingresos gravados; luego, no son las Clínicas en sí mismas como personas o entidades las que están excluidas del tributo de industria y comercio, sino el ingreso que deviene directamente de la prestación del servicio mediante el plan obligatorio de salud que por orden legal no se grava con el mismo.

---

<sup>7</sup> Literal d), numeral 2, art. 39 de la Ley 14 de 1983

<sup>8</sup> Artículos 11 y 12 del Decreto 1000 de 1997 remisorios al artículo 2536 del Código Civil, modificado art. 8 de la Ley 91 del 27 de diciembre de 2002.

Por tanto, la Clínica de Marly S.A.en sí misma es sujeto pasivo del impuesto de Industria y Comercio, pero los ingresos por salud no deben pagar dicho impuesto y, habiéndolo hecho, se origina un pago de lo no debido.

Observa la Sala que la parte actora fundamenta su solicitud en la figura de pago de lo no debido o pago en exceso y la Administración sostiene que la demandante debió corregir sus declaraciones privadas para obtener la pretendida devolución. Definido así el asunto objeto de controversia, esta Corporación observa que no ha sido cuestionado ante esta instancia el carácter de excluida del impuesto de industria y comercio de los ingresos del POS recibidos por la actora.

No obstante, es procedente señalar que, según el artículo 850 del Estatuto Tributario, la DIAN debe devolver los pagos en exceso o de lo no debido que hayan efectuado los contribuyentes, *“siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor”*. La solicitud de devolución de estos saldos se debe presentar a más tardar dos (2) años después de la fecha de vencimiento del término para declarar.

Sin embargo por voluntad del legislador, a las solicitudes de devolución de pagos en exceso o de lo no debido, cuyo procedimiento es el mismo de las devoluciones, no se aplica el término de dos años que la ley tributaria especial señala para éstas, sino la norma general de prescripción que establecen los artículos 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997, reglamentario del procedimiento de las devoluciones y compensaciones, contenidas en los artículos 2537 y 2536 del Código Civil, conforme al cual, la acción ejecutiva prescribe en diez (10) años, antes de ser modificada esta disposición por el artículo 8 de la Ley 791 de 27 de diciembre de 2002 y, actualmente en cinco (5), si para solicitar el reintegro existe un título que acredite que el contribuyente realizó al fisco un pago no debido o superior al que legalmente le correspondía.

Se debe reiterar que con anterioridad a la sentencia C-1040 de noviembre 5 del 2003 de la Corte Constitucional mediante la cual se declaró inexecutable el artículo 111 de la Ley 788 del 2002<sup>9</sup>, el Consejo de Estado<sup>10</sup> sostuvo que conforme al

---

<sup>9</sup> **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 Capacitación, 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.

artículo 182 de la Ley 100 de 1993, las UPC se reconocen a cada E.P.S. “*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 será definida por el Consejo Nacional de Seguridad Social en Salud, de acuerdo con los estudios técnicos del Ministerio de Salud*”, de donde se infiere que no se trata de recursos propios sino de una transferencia que hace el Sistema con el fin específico de garantizar una óptima prestación de los servicios de salud y por tanto deben excluirse de la base gravable para determinar el impuesto de industria y comercio.

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

Es de advertir que el Decreto 807 de 1993 en el capítulo X, artículos 144 a 155, prevé todo el trámite correspondiente a las devoluciones, es decir, el objeto, funcionario competente, términos, verificación, rechazo e inadmisión de las solicitudes, investigación, garantía, mecanismos de devolución intereses a favor del contribuyente y la obligación de efectuar las apropiaciones presupuestales a que haya lugar.

En efecto, el artículo 144 del mencionado Decreto establece:

*Art. 144.- Devoluciones de saldos a favor. Los contribuyentes de los tributos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos, podrán solicitar la devolución o compensación de los saldos a favor originados en las declaraciones, **en pagos en exceso o de lo no debido, de conformidad con el trámite señalado en los artículos siguientes.***

*En todos los casos, la devolución de saldos a favor se efectuará una vez compensadas las deudas y obligaciones de plazo vencido del*

---

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.

<sup>10</sup> Sentencia de septiembre 17 del 2003, Expediente 13301, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa

*contribuyente. En el mismo acto que ordene la devolución, se compensarán las deudas y obligaciones a cargo del contribuyente.*  
(Negrillas fuera de texto).

De la norma anterior se concluye que contrario a lo señalado por el Tribunal, la normatividad tributaria ha establecido la figura del pago de lo no debido a favor de los contribuyentes y para ello ha señalado las reglas para su procedencia, sin que dentro de ellas se prevea como requisito previo e indispensable, la corrección de la declaración privada, toda vez que no es requisito *sine qua non* para que se genere dicho pago, que éste se derive de una declaración tributaria, lo único relevante es que el pago se haya efectuado sin fundamento legal, o que posteriormente de efectuado, se haya declarado como tal.

Se observa que en relación con el pago en exceso o de lo no debido también es posible obtener su devolución, en el primer caso cuando se cancelan por impuestos, sumas mayores a las que corresponden legalmente, y en el segundo evento, cuando se realizan pagos *“sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento”*.<sup>11</sup>

Los pagos en exceso o de lo no debido pueden surgir de las declaraciones, de los actos administrativos o de las providencias judiciales, que determinen un valor pagado en exceso o la ausencia de obligación, lo que otorga derecho a solicitar su compensación o devolución.<sup>12</sup>

Para el caso en estudio, observa la Sala que la Clínica de Marly S.A. incluyó como ingresos gravables en su declaración del impuesto de industria y comercio para los períodos discutidos los recursos percibidos por concepto de servicios de salud, situación que en gran parte se originó en las diferentes interpretaciones de las normas en materia de seguridad social antes señaladas, lo que ha sido definido posteriormente por la jurisprudencia tanto de la Corte Constitucional como del Consejo de Estado.

Entonces, no es como lo afirma la Administración que la sociedad contribuyente pretenda negar su calidad de sujeto pasivo del gravamen de Industria y Comercio, por cuanto indudablemente no se dedica con exclusividad a los servicios de salud, sino que también lleva a cabo actividades gravadas con el ICA; la devolución fue

---

<sup>11</sup> Artículo 21 del Decreto 1000 de 1997.

solicitada por haber incluido como gravadas partidas que por ley no están sujetas al impuesto de industria y comercio, es decir, haber cancelado sumas sobre las que nunca se generó la obligación de pago y que sin duda deben ser devueltas so pena de configurarse un enriquecimiento sin causa a favor del Estado.

Visto lo anterior, se considera que si bien la actora pudo acudir al mecanismo de corrección previsto en los artículos 19 y 20 del Decreto 807 de 1993, esta Corporación ha considerado viable la devolución de los pagos de lo no debido consignados en las declaraciones tributarias sin necesidad de hacer uso del procedimiento de corrección voluntaria, teniendo en cuenta que no se trata de un error del contribuyente en la liquidación del tributo, sino que obedece a la aplicación de la ley<sup>13</sup> que han calificado los pagos como “no debidos” o “excesivos”, o a la ausencia de la calidad de sujetos pasivos de la obligación tributaria, lo que hace inocua la corrección del denuncia fiscal.

Ahora bien, uno de los requisitos para la procedibilidad de la devolución del pago de lo no debido o del pago en exceso, es el de oportunidad, el cual ha sido cuestionado por la demandada y confirmado por el a quo.

Al respecto se advierte que el artículo 147 del Decreto 807 de 1993, preveía:

**Art. 147.-** *La solicitud de devolución o compensación de tributos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos, deberá presentarse dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar o al momento del pago en exceso o de lo no debido, según el caso.*  
(...) (Subrayas fuera de texto)

Esta Corporación mediante sentencia de 12 de noviembre del 2004, Expediente 11604, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié declaró la nulidad del aparte subrayado de la norma transcrita, por lo que respecto al término para solicitar la devolución indicó:

*“De otra parte, esta claro que tratándose de ejercer el derecho a devolución de pagos en exceso o de lo no debido, si bien no existe en la*

---

<sup>12</sup> Sentencia del 10 de febrero de 2003, exp. 13271, M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

<sup>13</sup> Artículos 11 y 12 del Decreto 1000 de 1997 remisorios al artículo 2536 del Código Civil, modificado art. 8 de la Ley 91 del 27 de diciembre de 2002.

*normatividad tributaria nacional disposición alguna que señale el término dentro del cual debe formularse la solicitud respectiva, se ha entendido que dicho término es el previsto para la prescripción de la acción ejecutiva de que tratan los artículos 2535 y 2536 del Código Civil; y precisamente por ello el Decreto 1000 de 1997 “por el cual se reglamenta parcialmente el procedimiento de las devoluciones y compensaciones”, dispuso en sus artículos 11 y 21, que las solicitudes de devolución o compensación por pagos en exceso o de lo no debido “deberán presentarse dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva, establecido en el artículo 2536 del Código Civil”, esto es dentro del término de diez años”*

De acuerdo con lo anterior se indica que el plazo de prescripción aplicable es el previsto en el artículo 2536 del C.C., conforme al cual la acción ejecutiva prescribe en 10 años, disposición que fue modificada por el artículo 8 de la Ley 791 del 2002 y estableció dicho término en 5 años.

Es así que para determinar si el término para presentar la solicitud de devolución se encuentra prescrito debe establecerse cuál de las normas antes mencionadas resulta aplicable al caso. Para definir tal controversia es necesario remitirse a lo dispuesto en el artículo 41 de la Ley 153 de 1887 que dispone:

**ARTICULO 41.** *La prescripción iniciada bajo el imperio de una ley, y que no se hubiere completado aún al tiempo de promulgarse otra que la modifique, podrá ser regida por la primera ó la segunda, a voluntad del prescribiente; pero eligiéndose la última, la prescripción no empezará a contarse sino desde la fecha en que la ley nueva hubiere empezado a regir.*

Por lo expuesto en la norma transcrita se confirma que cuando la prescripción ha empezado a correr y el término es modificado por una nueva norma, el prescribiente puede elegir cuál de las disposiciones aplicará y en caso de que sea la última, el nuevo término se empezará contar a partir de la fecha en que empieza a regir la ley modificatoria.

Esta Corporación precisa que cuando la norma señala al “prescribiente” hace referencia al deudor, que en el caso de las obligaciones fiscales corresponde al contribuyente. Lo anterior por cuanto la prescripción es un modo de extinguir las obligaciones y con ella el deudor se defiende de la pretensión del acreedor a través de la figura de la excepción.

Al respecto, es procedente precisar en esta instancia, que la Clínica actora presentó la solicitud de devolución por los periodos anteriormente descritos el **23**

**de abril de 2003**<sup>14</sup>, y en el escrito radicado ante la Administración Distrital hizo referencia expresa a la prescripción prevista en el artículo 2536 del Código Civil antes de su modificación. (F. 121 c. a.)

De lo anterior se deduce que la actora optó por el término de 10 años para determinar la prescripción de la solicitud de devolución del pago realizado respecto de los ingresos incluidos en la base gravable por concepto de los servicios de salud prestados durante los periodos correspondientes a los años 1992 a 2002 del impuesto de industria y comercio.

Es así que resulta evidente que si el pago del primer bimestre del año gravable 1992 fue realizado por la actora **27 de abril de 1993** (fl.95 c.a.), radicado N° 025566, el término de prescripción para solicitar la devolución vencía el **27 de abril de 2003**, por lo que la solicitud de devolución radicada el **23 de abril del 2003** resulta oportuna tanto para ese bimestre como para todos los posteriores.

Aducido, en los actos administrativos demandados, proferidos por la Dirección Distrital de Impuestos y que obran en el expediente, cuadernos de antecedentes y cuyos resultados no fueron objetados por las partes, se establece que el valor pagado por el contribuyente indebidamente fue **\$1.685.628.006**.

Esta Sala de decisión observa que la demandante en las pretensiones<sup>15</sup> solicitó adicionalmente el reconocimiento de intereses.

Sobre este punto la Sala precisa que tal solicitud resulta procedente por cuanto el artículo 154 del Decreto 807 prevé la causación de los mencionados intereses en los trámites de devolución y para su regulación remite a lo dispuesto en los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario Nacional, que establecen que los corrientes se causan desde la fecha de notificación del requerimiento especial o del acto que niegue la devolución hasta el acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor y los intereses moratorios, se deben liquidar a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación.

---

<sup>14</sup> Folio 128 del cuaderno de antecedentes

<sup>15</sup> Folio 28 del cuaderno principal

En este caso, como no es a partir del pronunciamiento judicial que definió que las UPC recibidas por las E.P.S. no son objeto del impuesto de industria y comercio, se causan intereses legales del 6% previstos en el Código Civil<sup>16</sup>, desde la fecha en que se efectuó el pago hasta el momento en que se solicitó su devolución, para lo cual se aplicará la siguiente fórmula:

$$I = Vh. \times N \times 0.5\%$$

Donde N es el número de meses transcurridos desde el pago indebido, hasta la fecha en que se presentó la solicitud de devolución<sup>17</sup>.

En consecuencia, esta Corporación revocará la decisión apelada que negó las pretensiones de la demanda y en su lugar anulará los actos acusados. A título de restablecimiento del derecho ordenará a la demandada devolver la suma de \$1.685.628.006, previas las compensaciones a que haya lugar, junto con los intereses legales corrientes y moratorios, que se liquidarán conforme a lo dispuesto en los artículos 863 y 864 del E.T. y los civiles causados en los términos antes analizados.

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

#### **F A L L A:**

- 1. REVÓCASE** la sentencia del 15 de marzo del 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta Subsección "B".

---

<sup>16</sup> Artículos 1617 y 2232 del C.C.

2. En su lugar, **ANÚLANSE** las Resoluciones 186 de 12 de septiembre del 2003 y EE-47497 de 6 de mayo del 2004 expedidas por la Dirección de Impuestos Distritales de la Secretaría de Hacienda de Bogotá D.C.
  
3. A título de restablecimiento del derecho **ORDÉNASE** la devolución de la suma de MIL SEISCIENTOS OCHENTA Y CINCO MILLONES SEISCIENTOS VEINTIOCHO MIL SEIS PESOS M/CTE. (**\$1.685.628.006**) a favor de la Clínica de Marly S.A. por el pago de lo no debido incluido las declaraciones del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros correspondientes a los años gravables 1992, y 1993; bimestres 1° a 6° de los años 1994 a 2002 y 1° de 2003 previas las compensaciones a que haya lugar y junto con los intereses legales del 6% y corrientes y moratorios (Arts. 863 y 864 del E.T.) de acuerdo con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.
  
4. **RECONÓCESE** personería al Dr. William Aranda Vargas en los términos del poder que obra a folio 282 del cuaderno principal.

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

Se deja constancia que la anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA  
Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

---

<sup>17</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, sentencia del 16 de julio de 2009, Exp. 16665.

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ