

**SERVICIO DE SALUD DE LAS EPS - No están gravadas con el impuesto de industria y comercio / PAGO DE LO NO DEBIDO -Tienen derecho las EPS a solicitar su devolución respecto al impuesto de industria y comercio pagado**

Al no existir una causa legítima para el pago del Impuesto de Industria y Comercio respecto de los ingresos percibidos por concepto de UPC por parte de la sociedad actora, con fundamento en el artículo 182 de la Ley 100 de 1993 se configura un pago de lo no debido, criterio que, como lo ha manifestado la demandante y lo aceptó el quo, 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 la conclusión que la actividad de servicios de salud de las E.P.S. no se encuentran gravadas con el impuesto de industria y comercio.

**DEVOLUCION DEL PAGO DE LO NO DEBIDO -Trámite. No es requisito previo la corrección de la declaración / PAGO EN EXCESO O DE LO NO DEBIDO - Eventos en los que procede**

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. 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”. 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 da derecho a solicitar su compensación o devolución. Entonces se advierte que la actora solicitó ante la demandada la devolución de lo pagado por concepto del impuesto territorial respecto de los ingresos correspondientes a las UPC y que como se estableció carece de causa legal por no hacer parte de la base gravable del tributo en cuestión, por lo que para la Sala procede la devolución solicitada en aplicación de los principios de prevalencia del derecho sustancial y espíritu de justicia, que son norma en el ejercicio de la función pública.

**DEVOLUCION PAGO DE LO NO DEBIDO -Término de prescripción / PRESCRIPCION - Normas aplicables / PRESCRIBIENTE -En las obligaciones fiscales es el contribuyente**

De acuerdo con lo anterior se advierte que el término 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. De conformidad con el artículo 41 de la Ley 153 de 1887 se advierte 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. 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 UPC por los 6 bimestres de los años 1996 a 2002 y 1° al 4° del 2003 del impuesto de industria y comercio.

**INTERESES COMERCIALES EN DEVOLUCIONES - Causación. Procedencia / INTERESES CORRIENTES -Causación / INTERESES MORATORIOS - Causación**

De otra parte se observa que la demandante en las pretensiones solicitó adicionalmente el reconocimiento de intereses comerciales desde la fecha en que se hicieron los respectivos pagos y moratorios a partir del 30 diciembre del 2003, fecha en que se presentó formalmente la solicitud. Sobre este punto la Sala advierte que tal solicitud resulta procedente por cuanto el artículo 154 del Decreto 807 prevé la causación de los intereses corrientes y moratorios 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 causan a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación. frente a los intereses moratorios se observa que la regla general prevista en el artículo 148 del Decreto 807 de 1993 establece que la administración tributaria debe devolver, previas las compensaciones a que haya lugar, los saldos a favor originados en los impuestos que administra, dentro de los 30 días siguientes a la fecha de la solicitud de devolución presentada oportunamente y en debida forma. la Administración debía devolver el pago de lo no debido a la actora dentro de los 10 días siguientes a la solicitud presentada el 30 de diciembre del 2003, momento a partir del cual empiezan a causarse los intereses moratorios, hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación.

**NOTA DE RELATORIA: Sobre el pago de lo no debido ver sentencia de 10 de febrero de 2003, Exp. 13271, consejero ponente Dra. María Inés Ortiz Barbosa**

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

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

Bogotá, D.C., dieciséis (16) de julio de dos mil nueve (2009)

**Radicación: 25000-23-27-000-2005-00326-01 (16655)**

**Actor: SALUD TOTAL S.A. E.P.S.**

**Demandado: SECRETARIA DE HACIENDA - DIRECCION DISTRITAL DE IMPUESTOS**

**FALLO**

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 16 de mayo del 2007 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta Subsección "A", mediante la cual se denegaron las pretensiones de la demanda.

### **ANTECEDENTES**

El 30 de diciembre del 2003 la representante legal de Salud Total S.A. E.P.S. presentó solicitud de devolución del impuesto de industria y comercio cancelado por la sociedad correspondiente a los 6 bimestres de los años 1996 a 2002 y 1° al 4° del 2003 por considerar que se configuraba el pago de lo no debido por la suma de \$626.324.703.

Mediante Resolución 155 de mayo 31 del 2004 la Administración Distrital (fl. 19 c.a.) rechazó la anterior solicitud con fundamento en que las EPS y ARS solo tienen como recursos excluidos los de la UPC por estar destinados obligatoriamente a servicios de salud y son de carácter parafiscal pero si pueden ser gravados los recursos que captan por concepto de ingresos no operacionales y financieros, entre otros. Agregó que del informe de investigación se estableció que la contribuyente percibió ingresos por otros conceptos diferentes a la UPC durante los períodos en cuestión por lo que concluye que la sociedad es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio y además es agente de retención del tributo de conformidad con el artículo 127 y siguientes del Estatuto Tributario Distrital por lo que tenía la obligación de declarar por tal concepto, como en efecto lo hizo y si había liquidado actividades no sujetas tenía que corregir las declaraciones según el procedimiento establecido para ello. Lo anterior por cuanto la Administración entendió que el fundamento de la solicitud era que la contribuyente no estaba obligada a presentar declaración de ICA.

La actora interpuso recurso de reconsideración contra el anterior acto, el cual fue confirmado mediante Resolución EE-110619 de octubre 21 del 2004 (fl. 23 c.a.).

## LA DEMANDA

La actora en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del C.C.A. pretende que se anulen los actos proferidos por la Administración Distrital y en consecuencia se ordene la devolución del pago de lo no debido por concepto del impuesto de industria y comercio correspondiente a los 6 bimestres de los años 1996 a 2002 y 4 bimestres del año 2003 junto con los intereses comerciales desde la fecha en que se realizó el pago y los moratorios calculados a partir del momento en que se hizo la solicitud de reintegro.

Citó como normas violadas los artículos 48 y 49 de la Constitución Política, 182, 187 y 205 de la Ley 100 de 1993, 2313, 2315, 2316, 2318 y 2319 del Código Civil y 144 y siguientes del Decreto Distrital 807 de 1993.

El concepto de violación sustentado tanto en la demanda como en su adición se sintetiza así:

Manifiesta que del artículo 48 de la Carta se desprende que los dineros y recursos de las instituciones de la seguridad social tienen como destinación exclusiva tal servicio y no pueden desviarlos a campos o actividades distintas. Indica que las contribuciones que se realizan en el régimen de seguridad social en salud (régimen contributivo) son recaudadas y administradas con autorización constitucional y legal por las EPS, recursos que han sido reconocidos por la Corte Constitucional como parafiscales en sentencias C-273/96 y C-308/04.

Señala que desde el ámbito legal, el artículo 182 de la Ley 100 de 1993 establece que las cotizaciones que recauden las EPS pertenecen al Sistema de Seguridad Social en Salud las cuales se manejan independientemente del resto de rentas y bienes de la entidad, por lo que la Corte Constitucional (SU-480/97) ha señalado que las EPS son simples administradoras, por delegación del sistema, de los recursos recibidos en el régimen contributivo.

Expone que en la sentencia C-1040 del 2003 la Corte Constitucional dio una directriz clara y contundente al declarar inexecutable el aparte del artículo 111 de la Ley 788 del 2002 que pretendía gravar con ICA los recursos de las UPC y demás dineros destinados a financiar el POS, decisión judicial que impide que las autoridades fiscales obliguen a las EPS a pagar el mencionado tributo sobre estos recursos.

Expresa que antes del citado fallo las EPS no podían dejar de liquidar y pagar el gravamen territorial lo cual además estaba sustentado en Conceptos 919 del 1° de agosto del 2001 y 977 del 2003 de la Subdirección Jurídica Tributaria de la Secretaría de Hacienda del Distrito Capital en los que se señalaba que las EPS y ARS son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio.

Concluye que la solicitud de devolución no se origina en un error en las declaraciones sino simplemente en que con la providencia mencionada de la Corte Constitucional, quedó demostrado que desde 1991 estos dineros no están gravados y encajan dentro de la teoría del pago de lo no debido.

Afirma que el artículo 144 del Decreto 807 de 1993 expresamente estableció la posibilidad de solicitar la devolución de los impuestos pagados por los contribuyentes en tres eventos: por saldos a favor originados en las declaraciones, pagos en exceso y pago de lo no debido. Indica que la demandada enmarcó la solicitud de devolución de la actora como un saldo a favor por lo que exigió el procedimiento de corrección de la declaración con el consecuente pago de la sanción del 20% prevista en el artículo 20 del mencionado Decreto.

Precisa que en el recurso de reconsideración se aclaró que el hecho de solicitar la devolución por pago de lo no debido no significaba que la sociedad considerara que era no obligada totalmente y aún en el evento que ello fuera así es perfectamente válida la reclamación, toda vez que la ley no prohíbe que los no sujetos o exentos puedan ejercer tal derecho.

Señala que conforme a los propios argumentos de la Administración para que se configure el pago de lo no debido no debe existir hecho generador del tributo, es decir relación jurídico tributaria, que es precisamente lo que se presenta en el caso con los dineros que la sociedad actora solicita su devolución, toda vez que tales recursos son parafiscales y deben estar destinados exclusivamente para el cubrimiento del POS y no implican el ejercicio o la realización directa o indirecta de una actividad industrial, comercial o de servicios. Indica que lo que debe tenerse en cuenta no es el sujeto pasivo sino el hecho generador del tributo en cuestión.

Sostiene que en el artículo 144 del Decreto 807 de 1993 se consagra la posibilidad de que los contribuyentes soliciten la devolución o compensación de los saldos a favor originados en declaraciones, en pagos en exceso o de lo no debido, para lo cual expresamente se indica que debe seguirse el procedimiento previsto en los artículos siguientes sin que en tales disposiciones se prevea que cuando se pide la devolución por concepto de pago de lo no debido, deba presentar el contribuyente declaración de corrección.

Explica que ni el Estatuto Tributario Nacional ni el Distrital definen qué se entiende por pago de lo no debido, por ello debe remitirse a lo dispuesto en el artículo 2313 del Código Civil disposición que define y delimita los elementos esenciales de la figura. Al respecto cita y transcribe apartes de la sentencia de 15 de noviembre de 1991 de la Sala de Casación Civil de la Corte Suprema de Justicia.

Sostiene que se configura un pago de lo no debido en materia tributaria cuando el contribuyente cancela unos impuestos sin que exista fundamento legal para ello por lo que surge el derecho a reclamar su devolución, el cual no nace con la sentencia C-1040 de 2003 como erróneamente lo interpretan las autoridades distritales en el Concepto 1028 de abril 27 del 2004, pues su origen tiene fundamento legal en los artículos 48 y 49 de la Constitución Nacional.

En relación con el término para solicitar la devolución precisa que el Consejo de Estado en la sentencia de 12 de noviembre del 2003 mediante la cual se declaró la nulidad de los apartes de los artículos 136 y 147 del Decreto Distrital 807 de 1993, indicó que el plazo para formular la petición en cuestión es el previsto en los artículos 2535 y 2536 del Código Civil que establecen el término de prescripción de la acción ejecutiva, es decir de 10 años antes de la vigencia de la Ley 791 del 2002 y 5 años a partir de ésta, término que debe aplicarse según lo previsto en el artículo 41 de la Ley 153 de 1887, en virtud de su modificación.

### **LA OPOSICIÓN**

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

En primer término manifiesta que de conformidad con el artículo 143 del C.C.A no es procedente que una demanda pueda ser complementada por fuera del término de caducidad de la acción, salvo para corregir los defectos indicados en el auto admisorio, puesto que su presentación no interrumpe los términos de caducidad.

En cuanto al asunto de fondo sostiene que no constituye desviación de recursos del sistema de seguridad social en salud, el pago de los impuestos a cargo de las entidades que hacen parte del mismo por la realización de actividades gravadas.

Indica que si bien el artículo 48 de la C.P. prevé que los recursos de la seguridad social no pueden destinarse a propósito distinto, no implica que con ellos no puedan pagarse los impuestos propios de los negocios jurídicos realizados en desarrollo de la inversión de estos recursos. Agrega que no obstante la Corte Constitucional interpretó que no destinarlos a propósito distinto incluía no pagar los impuestos, el Distrito Capital desde la ejecutoria del fallo se inhibió de fiscalizar a las EPS e IPS respecto de los recursos que hacían parte de la seguridad social.

Sostiene que no existía en el ordenamiento positivo colombiano antes de la expedición de la sentencia mencionada, patrón normativo, jurisprudencial o doctrinario que condujera a interpretar que los recursos de la seguridad social no estaban gravados, incluso las Leyes 633 del 2000 y 788 del 2002, trataron de precisar los porcentajes dentro de los cuales podían gravarse.

Explica que los efectos de la aplicación del fallo de la Corte Constitucional sólo los puede determinar esa misma Corporación en virtud del mandato contenido en el inciso primero del artículo 241 de la Carta. Indica que en la providencia a que se ha hecho referencia no se hizo mención sobre los efectos de la inexecuibilidad declarada, por lo que de conformidad con el artículo 45 de la Ley 270 de 1995 se concluye que debe entenderse que son hacia el futuro.

Con base en lo anterior afirma que la actuación fiscalizadora que la Administración Tributaria haya llevado a cabo respecto de los sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio por la actividad comercial o de servicios dentro del sistema de salud, desde la entrada en vigencia del artículo 111 de la Ley 788 del 2002 hasta la fecha de ejecutoria de la sentencia es totalmente válida y no habrá lugar a que los contribuyentes pretendan corregir sus declaraciones o a solicitar la devolución de las sumas canceladas por concepto de impuestos o sanciones con fundamento en el pronunciamiento de la Corte Constitucional.

Precisa que las liquidaciones privadas y pagos efectuados en aplicación del artículo 111 citado, desde el 28 de diciembre del 2002 hasta el 5 de noviembre del 2003 no podrán ser objeto de devolución o corrección.

En relación con el término para solicitar la devolución de los pagos por impuestos realizados, señala que tal posibilidad se encuentra prescrita, pues según lo dispuesto en el artículo 41 de la Ley 153 de 1887 cuando el término de prescripción ha sido modificado, como ocurre en virtud de la Ley 791 del 2002, la aplicación del plazo anterior o posterior queda a voluntad

del prescribiente, quien en el caso es la Administración Tributaria, por lo que se debe acoger el término de 5 años introducido por la citada Ley, con lo cual no procede la solicitud de devolución de valores pagados anteriores a tal término.

Señala que la sociedad actora ha manifestado su condición de responsable del impuesto de industria y comercio, lo que implica la sujeción a los procedimientos establecidos para la devolución, es decir, debe proceder a efectuar la corrección de sus declaraciones y una vez se establezca un saldo a favor, proceder a presentar la solicitud de devolución del mismo, obviamente dentro de los términos previstos para ello.

Explica que sería diferente la situación si quien efectuó el pago del tributo es en absoluto un no contribuyente porque la declaración presentada carece de efecto alguno (art. 34-1 Dto. 807/93) y no tiene que sujetarse a las normas establecidas para los contribuyentes por lo que la devolución de lo pagado indebidamente se regirá por las normas del Código Civil.

### **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca mediante sentencia del 16 de mayo del 2007, aunque reconoce que el servicio de salud no está gravado con el impuesto de industria y comercio, denegó las pretensiones de la demanda por considerar que la solicitud de devolución se hizo en forma extemporánea.

Con fundamento en los artículos 38 y 39 de la Ley 14 de 1983 y la jurisprudencia reiterada del Consejo de Estado estima que la actividad de servicios de salud prestada por entidades privadas no está gravada con el impuesto de industria y comercio.

Señala que aunque los efectos de la sentencia C-1040 del 2003 son hacia el futuro por expresa disposición legal, ya que en la sentencia no se señalaron efectos retroactivos, no puede válidamente interpretarse que solamente con ocasión de su expedición se originó el derecho del no pago

de tributos por parte de organizaciones prestadoras de servicios médicos, ya que con anterioridad existían disposiciones constitucionales y legales que ordenaban que los dineros de la salud no fueran destinados para fines diferentes a la prestación del POS y que la actividad de servicios de salud de las EPS no está gravada con impuesto de industria y comercio, exención que no se extiende a las actividades comerciales e industriales.

Explica que las normas tributarias distritales consagran un procedimiento para modificar las declaraciones inicialmente presentadas y para devolver las sumas pagadas en exceso, ya que la Administración debe tener la certeza de la suma a devolver dando prelación a los principios del debido proceso, la buena fe y la confianza legítima.

Manifiesta que de las pruebas aportadas se establece que la actora presentó voluntariamente las declaraciones del impuesto de industria y comercio de los períodos discutidos, las cuales no fueron corregidas dentro del término legal por lo que precluyó la oportunidad procesal para hacerlo.

Explica que aunque en la prueba pericial practicada se determinó, que la solicitud de devolución planteada por la accionante corresponde a la parte exenta por ley del gravamen del ICA, esto es los dineros de las UPC y los que cubren el POS, no es procedente tal devolución ya que algunas de las declaraciones objeto de la controversia se encuentran en firme por haber transcurrido los 2 años de firmeza (art. 24 Dto. 807/93) y frente a otras ha transcurrido el plazo de un año previsto para presentar el proyecto de corrección en razón de que se aumentaba el saldo a favor, todo lo cual tiene su fundamento en la necesidad de dar certeza a las situaciones que se encuentran consolidadas y dar así aplicación al principio de seguridad jurídica.

Sostiene que la demandante debió utilizar las herramientas consagradas en la legislación tributaria para obtener la devolución de lo pagado en exceso sin que sea posible ampararse en la figura del pago de lo no debido que tiene amplio desarrollo y aplicación en materia civil pero que no puede

oponerse a normas que regulan de manera especial la materia, por lo que concluye que carece de sustento jurídico el fundamento de la parte actora en cuanto a que no existe en el capítulo de devoluciones la exigencia de la presentación de corrección de las declaraciones como requisito para la devolución de lo indebidamente pagado, ya que es evidente que las normas que regulan la materia no pueden interpretarse de manera aislada y deben integrarse armónicamente con las que establecen la firmeza de la declaración, el plazo y condiciones para corregir cuando existe un saldo a favor o un mayor exceso pagado.

Finalmente en relación con lo alegado por la parte accionada en cuanto a que la adición de la demanda no puede ser tenida en cuenta porque se presentó cuando había caducado la acción, precisa el a quo que el artículo 143 del C.C.A establece que la demanda no interrumpe el término de caducidad en el evento en que no se presente con los requisitos y formalidades necesarias, lo cual no sucedió en el caso y el escrito de adición se presentó dentro del término previsto en el artículo 208 íb.

## **EL RECURSO DE APELACIÓN**

La **parte demandante** afirma que el a quo no tuvo en cuenta que la solicitud de devolución se realizó con fundamento en la figura del pago de lo no debido aplicable al ámbito tributario y que no fue analizada en la sentencia impugnada. Agrega que en el caso no se trata de la reclamación de un saldo a favor para el cual si esta previsto un término de dos años.

Explica que tanto el Estatuto Tributario Nacional como el Distrital establecen que para la devolución por pago en exceso o de lo no debido, el contribuyente deberá presentar una solicitud de devolución sin que se exija para ello la declaración de corrección y si ésta última fuera requisito, con el argumento de defensa del Distrito en el sentido de que no tiene obligación de devolver tales dineros, adicionalmente se le hubiera obligado a la actora a pagar una sanción del 20%.

Sostiene que en el trámite de la devolución las autoridades fiscales tienen la facultad de realizar una investigación previa y el contribuyente otorga una garantía que avala y protege la conducencia de la misma.

Precisa que el plazo que contempla la ley para solicitar la devolución de dineros por pago de lo no debido o por pago en exceso es totalmente independiente del término de firmeza de la declaración y del plazo para corregir las declaraciones privadas. Indica que sobre este punto debe tenerse en cuenta la sentencia de 12 de noviembre del 2003, Exp. 11604, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié mediante la cual se anularon parcialmente los artículos 136 y 147 del Decreto 807 de 1993, porque establecían un término para la solicitud en cuestión cuando el Estatuto Tributario Nacional no contempla tal plazo. Señala que en la citada providencia se indica que debe aplicarse para esos eventos la prescripción civil de los procesos ejecutivos, posición que ha sido ratificada por el Consejo de Estado en la sentencia de 15 de febrero del 2007, Exp. 14508, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz y por la misma Administración Distrital en diferentes conceptos.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

**La parte demandada** reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

**La parte actora** hace énfasis en los argumentos que fundamentaron la sustentación del recurso.

### **CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO**

La Procuradora Sexta Delegada ante esta Corporación solicita que se revoque la sentencia apelada y en su lugar se acceda parcialmente a las pretensiones de la demanda.

En primer término frente a la procedencia de la devolución de los pagos realizados por la sociedad actora por los bimestres discutidos, sostiene que se trata de pagos de lo no debido, criterio que comparte el a quo por tratarse de recursos destinados exclusivamente a la salud conforme lo precisó la sentencia de 5 de mayo del 2005, Exp. 14442, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

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 explicó en la sentencia de 15 de febrero del 2007, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz, por lo que mal podría supeditarse la solicitud de la devolución del pago en exceso o su compensación, al término de 2 años previsto en el Estatuto Tributario para que las declaraciones privadas adquieran su firmeza, cuando el término para efectuar esa clase de solicitudes era de 5 años para la época en que la demandante elevó su petición (30 de noviembre del 2003), en virtud de la modificación introducida por el artículo 8° de la Ley 791 del 2002 al artículo 2536 del C.C., al cual se remitía el 11 del Decreto 1000 de 1997.

Concluye que si la sociedad actora contaba con el término de 5 años para presentar la solicitud de devolución de los pagos no debidos, se establece que algunas resultaban procedentes y otras no, en virtud de que para éstas últimas el término había caducado, es decir frente a las declaraciones tributarias presentadas con anterioridad al 30 de noviembre de 1998.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

De acuerdo con los términos del recurso de apelación corresponde a la Sala determinar el procedimiento y término aplicables a la solicitud de devolución del impuesto de industria y comercio pagado respecto de las UPC recibidas por la sociedad actora, durante los 6 bimestres de los años 1996 a 2002 y 1° al 4° del 2003.

Se advierte que la parte impugnante 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.

Delimitado así el asunto objeto de controversia, esta Corporación observa que no ha sido cuestionado ante esta instancia el carácter de excluidas del impuesto de industria y comercio de las UPC recibidas por la actora, sin embargo la demandada en sus alegatos de conclusión al remitirse a lo expuesto en la contestación de la demanda, hace referencia a tal aspecto.

Sobre este punto la Sala advierte 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>1</sup>, esta Corporación<sup>2</sup> 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.

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 UPC por parte de la sociedad actora, con fundamento en el artículo 182 de

---

<sup>1</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 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.

<sup>2</sup> Sentencia de septiembre 17 del 2003, Expediente 13301, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa

la Ley 100 de 1993 se configura un pago de lo no debido, criterio que, como lo ha manifestado la demandante y lo aceptó el a quo, 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<sup>3</sup>, permite llegar a la conclusión que la actividad de servicios de salud de las E.P.S. no se encuentran gravadas con el impuesto de industria y comercio.

Ahora bien, esta Corporación advierte 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.

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

De lo anterior se observa en primer término que contrario a lo señalado por el a quo, 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.

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

---

<sup>3</sup> Constitución Política artículo 48, Ley 14 de 1983 artículos 32, 38 y 39.

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>4</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 da derecho a solicitar su compensación o devolución.<sup>5</sup>

Ahora bien, en el caso se observa que la sociedad actora incluyó como ingresos gravables en su declaración del impuesto de industria y comercio en los períodos discutidos los recursos percibidos por concepto de UPC, situación que en gran parte se originó en las diferentes interpretaciones de las normas en materia de seguridad social, antes señaladas, lo cual ha sido definido posteriormente por la jurisprudencia tanto de la Corte Constitucional como del Consejo de Estado.

Entonces se advierte que la actora solicitó ante la demandada la devolución de lo pagado por concepto del impuesto territorial respecto de los ingresos correspondientes a las UPC y que como se estableció carece de causa legal por no hacer parte de la base gravable del tributo en cuestión, por lo que para la Sala procede la devolución solicitada en aplicación de los principios de prevalencia del derecho sustancial y espíritu de justicia, que son norma en el ejercicio de la función pública.

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. 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*

---

<sup>4</sup> Artículo 21 del Decreto 1000 de 1997.

<sup>5</sup> Sentencia del 10 de febrero de 2003, exp. 13271, M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

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 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 advierte que el término 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.

Así las cosas, 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.*

De conformidad con la norma transcrita se advierte 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.

Ahora bien, en el sub examine, la sociedad actora presentó la solicitud de devolución el **30 de diciembre del 2003** y en el escrito radicado ante la Administración Distrital hizo referencia expresa<sup>6</sup> a la prescripción prevista en el artículo 2536 del Código Civil antes de su modificación, a pesar de que para la fecha ya había sido expedida la Ley 791 del 2002<sup>7</sup>.

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 UPC por los 6 bimestres de los años 1996 a 2002 y 1° al 4° del 2003 del impuesto de industria y comercio.

Así las cosas resulta evidente que si el pago del primer bimestre del año gravable 1996 fue realizado por la actora **18 de marzo de 1996** (fl. 54 c.a.) Sticker No. 0119101009982-2, el término de prescripción para solicitar la devolución vencía el **18 de marzo del 2006**, por lo que la solicitud de devolución de **30 de diciembre del 2003** resulta oportuna tanto para ese bimestre como para todos los posteriores.

En efecto, del dictamen pericial practicado en primera instancia y que obra a folios 147 a 160, cuyos resultados no fueron objetados por las partes, se

---

<sup>6</sup> Folio 59 c.a.

<sup>7</sup> Publicada en el Diario Oficial 45.046 del 27 de diciembre del 2002.

establece que la sociedad actora canceló sin causa legal los siguientes valores:

<b>AÑO GRAVABLE</b>	<b>PAGO DE LO NO DEBIDO</b>
1996	\$ 32.953.000
1997	\$ 93.052.000
1998	\$ 82.612.000
1999	\$ 75.157.000
2000	\$ 57.679.000
2001	\$ 84.801.000
2002	\$106.781.000
2003	\$134.420.000

TOTAL                      \$ 667.455.000<sup>8</sup>

De otra parte se observa que la demandante en las pretensiones solicitó adicionalmente el reconocimiento de intereses comerciales desde la fecha en que se hicieron los respectivos pagos y moratorios a partir del 30 diciembre del 2003, fecha en que se presentó formalmente la solicitud.

Sobre este punto la Sala advierte que tal solicitud resulta procedente por cuanto el artículo 154 del Decreto 807 prevé la causación de los intereses corrientes y moratorios 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 causan a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación.

En el caso se advierte que el acto que negó la devolución fue notificado a la actora el **11 de junio del 2004** (fl. 19 c.a.), momento desde el cual se causan los intereses corrientes, hasta la fecha de ejecutoria de la presente providencia. Y frente a los intereses moratorios se observa que la regla

---

<sup>8</sup> La demandante ante la Administración solicitó la devolución de \$626.324.703 pero realizada la prueba pericial, la parte demandada no se opuso al resultado numérico rendido por el perito.

general prevista en el artículo 148 del Decreto 807 de 1993 establece que la administración tributaria debe devolver, previas las compensaciones a que haya lugar, los saldos a favor originados en los impuestos que administra, dentro de los 30 días siguientes a la fecha de la solicitud de devolución presentada oportunamente y en debida forma.

No obstante lo anterior se advierte que la demandante con la solicitud inicial de devolución aportó la póliza de garantía (fl. 73 a 76 c.a.) de conformidad con el artículo 152 del Decreto 807 de 1993 que establece:

*Art. 152. Cuando el contribuyente presente con la solicitud de devolución una garantía a favor del distrito, otorgada por entidades bancarias o de compañías de seguros por valor equivalente al monto objeto de devolución, la Administración Distrital de Impuestos, dentro de los diez (10) días siguientes deberá hacer entrega del cheque, título o giro.  
(...)*

De acuerdo con lo anterior en el sub lite la Administración debía devolver el pago de lo no debido a la actora dentro de los 10 días siguientes a la solicitud presentada el **30 de diciembre del 2003**, momento a partir del cual empiezan a causarse los intereses moratorios, 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<sup>9</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>9</sup> Artículos 1617 y 2232 del C.C.

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 \$667.455.000, previas las compensaciones a que haya lugar, junto con los intereses 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 explicados.

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 16 de mayo del 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta Subsección "A".
- 2.** En su lugar, **ANÚLANSE** las Resoluciones 155 de 31 de mayo del 2004 y EE-110619 de octubre 21 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 SEISCIENTOS SESENTA Y SIETE MILLONES CUATROCIENTOS CINCUENTA Y CINCO MIL PESOS M/CTE. (\$667.455.000.00) a favor de la sociedad SALUD TOTAL S.A. E.P.S. por el pago de lo no debido en las declaraciones del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros correspondientes a los 6 bimestres de los años gravables 1996 a 2002 y 1° al 4° del 2003, previas las compensaciones a que haya lugar y junto con los intereses corrientes y moratorios de acuerdo con lo previsto en los

artículos 863 y 864 del E.T., y los intereses civiles según lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

4. Se reconoce personería para actuar a favor de la parte demandada a la Dra. Gloria Marcela Cortés Jaramillo, de acuerdo con el poder que obra a folio 257.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA  
Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

**HECHOS:** La E.P.S. solicitó la devolución del ICA pagado respecto de las UPC recibidas durante los 6 bimestres de 1996 al 2002 y 1° al 4° del 2003, por considerar que se configuró un *pago de lo no debido* y el plazo para ello es el previsto en los arts. 2535 y 2536 C.C. La Administración Distrital negó la solicitud porque sostiene que tales ingresos estaban gravados hasta la sentencia C-1040/03 de la Corte Constitucional que declaró inexecutable un aparte del art. 111 de la L. 788/02 y que para la devolución debía corregir primero las declaraciones, oportunidad que se encuentra prescrita.

**TRIBUNAL:** Negó las pretensiones. Desde antes de la sentencia de la Corte Constitucional existían disposiciones constitucionales y legales que ordenaban que los dineros del POS y la actividad de las EPS no estaban gravadas con ICA, salvo para actividades comerciales e industriales. Señala que la actora debió corregir dentro del término legal las declaraciones pero éstas ya están en firme o ha transcurrido el plazo para presentar proyecto de corrección porque se aumenta el saldo a favor.

**PROYECTO:** Revoca sentencia apelada. Anula los actos demandados y ordena la devolución. Existen fundamentos legales y jurisprudenciales para concluir que los ingresos por UPC no están gravados con ICA y como consecuencia de ello el pago realizado por tal concepto carece de causa legal, es decir que se configura un pago de lo no debido sin que para ello sea requisito previo e indispensable la corrección de las declaraciones. Con fundamento en el art. 147 Dto. 807/93 y la sentencia que declaró la nulidad parcial de tal norma (C.E. Exp. 11604 C.P. Dr. Palacio), se aplica el término de prescripción del artículo 2536 C.C. de 10 años sin tener en cuenta la modificación de la Ley 791/02 en aplicación del art. 41 L. 153/1887, por lo que se concluye que no ha prescrito la oportunidad. Se reconocen intereses con fundamento en los artículos 863 y 864 E.T. y los causados entre el momento del pago y la solicitud de devolución.

## **APODERADOS**

DEMANDANTE: JOSE JOAQUIN BERNAL ARDILA  
DEMANDADO: WILLIAM ARANDA VARGAS  
GLORIA MARCELA CORTES JARAMILLO

## **PRIMERA INSTANCIA**

Dra. LUZ MERY CARDENAS VELANDIA  
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA

AJS