

HOSPITALES – No tienen obligación sustancial ni formal 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 – No están gravados con el impuesto de industria y comercio

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. Por consiguiente, en cuanto al tema de la no sujeción prevista en el numeral segundo literal d) del artículo 39 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 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. Ahora bien, 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 el cual, conforme al artículo 156 ib., concurren en su conformación, el Gobierno Nacional, el Fosyga, las Entidades Promotoras de Salud (EPS) y las Instituciones Prestadoras de Salud (IPS). El criterio expuesto, que se reitera en esta oportunidad, reconoce la vigencia del artículo 5º de la Ley 10 de 1990, en consideración a que, tal como lo precisara la Sala en la sentencia de 22 de abril de 2004, Exp.13224, M. P. Dr. Germán Ayala Mantilla, 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 2º 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 remota de la cual surge el beneficio fiscal para las entidades públicas o privadas del sector salud. 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.”. Ahora bien, es necesario precisar que 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.

NOTA DE RELATORIA: Sobre la no sujeción de las clínicas y hospitales al impuesto de industria y comercio, avisos y tableros se reitera sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 2 de marzo de 2001, Rad. 10888, C.P. Dr. Juan Angel Palacio Hincapié, 10 de junio de 2004, Rad. 13299, C.P. Elizabeth Whittingham García, 9 de diciembre del 2004, Rad. 14174, C.P. Ligia López Díaz, de mayo 5 de 2005, Rad. 14442, C.P. María Inés Ortiz Barbosa, 13 de octubre de 2005, Rad. 15265, C.P. Ligia López Díaz, de 7 de febrero de 2008, Rad. 15785, 10 de abril de 2008, Rad. 16640, C.P. María Inés Ortiz Barbosa, 14 de octubre de 2010, Rad. 17926, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

ENTIDADES HOSPITALARIAS – No están sometidas al impuesto de industria y comercio / SALUD – Es un servicio público

Con base en las anteriores disposiciones, se observa que 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. En este sentido, no puede aceptarse el criterio expuesto por la demandada, según el cual, todas las actividades que no sean financiadas con recursos del POS pueden ser gravadas con el impuesto de industria y comercio, pues tal argumento no tiene fundamento legal. 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. En este punto, la Sala precisa que si bien el artículo 49 de la Constitución Política hace referencia a que la salud es un servicio público, no sólo pueden entenderse como integrantes de ese servicio los que se derivan exclusivamente del Plan Obligatorio de Salud, conforme a lo establecido por la Ley 100 de 1993. En efecto, la no sujeción dispuesta tanto en la Ley 14 de 1983 como el Decreto 352 de 2002, no está condicionada a que los servicios prestados correspondan a los contenidos en el POS, pues el beneficio se dirige a no gravar el ingreso que proviene directamente como retribución del servicio de salud que prestan los hospitales y clínicas. 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.

NOTA DE RELATORIA: Con salvamento de voto de los doctores William Giraldo Giraldo y Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

SEGURIDAD SOCIAL – Forma de acceder al sistema / PLAN ADICIONAL DE SALUD – Hace parte del sistema general de salud. Hacen parte del servicio público de salud / PLAN ADICIONAL AL POS – los ingresos percibidos por esta actividad no están gravados con el impuesto de industria y comercio

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” y dispuso dos formas de acceder al mencionado Sistema, así: 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. 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 salud. 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. De la normativa y la jurisprudencia antes transcrita, 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 (...)" No obstante lo anterior, la Carta 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 público. 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 tiempo. En esa medida, la ley introduce un campo de libre competencia económica 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 servicio. 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. En esas condiciones, se insiste, que no es de recibo el argumento de la Administración Distrital en el sentido de aplicar la no sujeción, dependiendo bien sea de los recursos con los que se pagan los servicios de salud o si están o no incluidos en el POS, porque el beneficio que en materia de impuesto de industria y comercio prevé la Ley 14 de 1983, abarca de manera general la actividad de servicios que prestan los hospitales y clínicas, situación que, a la luz de la normativa vigente en materia de salud mantiene vigencia, en la medida en que, se insiste, la finalidad de la norma fue la de no someter a estas instituciones a obligaciones formales ni sustanciales en materia de ICA, respecto de las actividades de servicios que presten.

FUENTE FORMAL: LEY 14 DE 1983

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Grava los ingresos por los servicios que se encuentren excluidos del POS y de los planes complementarios del POS / SENTENCIA DE LA CORTE CONSTITUCIONAL – Alcance. Efectos / ACTIVIDADES DE SERVICIOS Y COMERCIALES – Las que estén por fuera del POS están gravados con el impuesto de industria y comercio / BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – De ella se excluyen los recursos que integran el Sistema de Seguridad Social en Salud / CLINICA DE LA MUJER - Está amparada por la exclusión del impuesto de industria y comercio / SUMINISTRO DE MEDICAMENTOS – Está

acorde con el objeto de la clínica y está excluido del impuesto de industria y comercio

Resulta oportuno precisar que en el POS está expresamente excluida la cirugía estética con fines de embellecimiento y procedimientos de cirugía plástica cosmética. Sin embargo, el Decreto 806 de 1998 autoriza a los Planes de Atención Complementaria (PAC) a incluir procedimientos expresamente excluidos del POS, por lo que para efectos de la no sujeción del impuesto de industria y comercio que aquí se analiza, sólo tendría aplicación en la medida en que el servicio se encontrara expresamente incluido en el Plan aprobado por las entidades competentes y que el servicio fuera prestado por EPS o IPS integrantes del Sistema de Seguridad Social en Salud, pues cualquier procedimiento estético realizado por cualquier otra entidad no afiliada al sistema, ya no tendría la condición de clínica u hospital dentro de la que se ha concebido la no sujeción en ICA. Sin embargo, precisa la Sala que la Corte Constitucional llega a la conclusión que sobre los ingresos provenientes de las actividades comerciales y de servicios de las EPS e IPS que excedan los destinados exclusivamente para prestación del POS, puede recaer el impuesto de industria y comercio, para lo cual sólo hace referencia al artículo 32 de la Ley 14 de 1983, pero omite un análisis integral de la normativa que en materia de industria y comercio rige para ese tipo de entidades de salud. De acuerdo con los anteriores documentos y las normas antes analizadas, esta Corporación advierte que la CLÍNICA DE LA MUJER en su condición de entidad privada con ánimo de lucro y cuya actividad específica es la prestación de servicios de salud, está amparada por la exclusión del impuesto de industria y comercio.

FUENTE FORMAL: DECRETO 806 DE 1998

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D. C., veinticuatro (24) de mayo de dos mil doce (2012).

Radicación número: 25000-23-27-000-2008-00115-01(17914)

Actor: CLINICA DE LA MUJER S.A.

Demandado: SECRETARIA DE HACIENDA - DIRECCION DISTRITAL DE IMPUESTOS

FALLO

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia de 23 de julio de 2009 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta- Subsección "A", proferida dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho promovido contra los actos de la

Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá D.C., que modificaron la liquidación privada del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros presentada por los periodos 2º a 6º del año gravable 2003.

La providencia apelada en su parte resolutive dispuso:

“PRIMERO.- DECLÁRASE LA NULIDAD de la Resolución No. 38DDI001950 de 31 de enero de 2007, expedida por la Subdirección de Impuestos a la Producción y al consumo de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá.

SEGUNDO.- DECLÁRASE LA NULIDAD de la Resolución No. DDI-009854 2008EE-51233 de 10 de marzo de 2008, proferida por la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá.

TERCERO.- DECLÁRASE a título de restablecimiento del derecho, que la CLÍNICA DE LA MUJER S.A. no le adeuda suma alguna a la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá por concepto de impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, respecto de los bimestres 2 a 6 del año gravable 2003, de que tratan los actos anulados.

CUARTO.- No se condena en costas por cuanto no aparecen causadas.
(...)”

ANTECEDENTES

La Clínica de la Mujer S.A. presentó las declaraciones del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros por los bimestres 2º, 3º, 4º, 5º y 6º del año gravable 2003, en las que liquidó como valores a pagar las sumas de \$14.076.000, \$13.001.000, \$14.068.000, \$15.717.000 y \$13.244.000, respectivamente¹.

La sociedad actora solicitó corrección de las declaraciones presentadas para liquidar como valor a pagar cero (0)². Mediante la Liquidación Oficial de Corrección LC-IPC-12-0633 de 16 de abril de 2004 la Secretaría de Hacienda Distrital, aceptó las correcciones propuestas³.

Por Resolución 172 de 31 de mayo de 2004 se ordenó la devolución a la actora de \$70.106.000 correspondiente al valor a cargo pagado en exceso⁴.

¹ Fls. 166-170 c.a.

² Fls. 1-17 c.a.

³ Fls. 18-25 c.a.

⁴ Fls. 214-216 c.a.

La Administración inició investigación post devolución y profirió Requerimiento Especial 2006EE108710 de 12 de mayo de 2006⁵ en el que propone modificar la Liquidación Oficial de Corrección para incluir como ingresos gravados los provenientes de servicios de salud (medicina prepagada y atención a particulares) y comercialización de productos farmacéuticos e impone para cada periodo sanción por inexactitud. La sociedad actora dio respuesta oportuna al anterior requerimiento en el que se opuso a las glosas propuestas y a la sanción impuesta⁶.

El 31 de enero de 2007, la Administración Distrital profiere Liquidación Oficial de Revisión 38DDI001950 en la que confirma las glosas inicialmente planteadas⁷. Contra esta decisión la contribuyente interpone recurso de reconsideración⁸, que fue decidido mediante Resolución DDI-009854 2008EE-51233 de 10 de marzo de 2008 que confirma en todas sus partes el acto recurrido.

LA DEMANDA

El apoderado de la actora, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, pretende la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 38DD1001950 de 31 de enero de 2007 y de la Resolución DDI-009854 de 10 de marzo de 2008, dictadas por la Dirección Distrital de Impuestos- Secretaría de Hacienda de Bogotá. A título de restablecimiento del derecho solicita se declare que la sociedad actora no tiene obligación sustancial alguna frente al impuesto de industria y comercio.

De no prosperar la pretensión principal, solicita que subsidiariamente se anule la imposición de la sanción por inexactitud. Pide que se condene en costas a la parte demandada.

Citó como violados los artículos 2º y 29 de la Constitución Política, 2, 3, 35 y 59 del Código Contencioso Administrativo y 39 de la Ley 14 de 1983. A continuación se exponen brevemente los argumentos de la demandante.

⁵ Fls. 217-230 c.a.

⁶ Fls. 238-253 c.a.

⁷ Fls. 259-267 c.a.

⁸ Fls. 292-298 c.a.

Con la actuación fiscalista, ilegal e injusta de la Administración se desconoce su deber de cumplir con los fines esenciales del Estado, entre ellos, el de garantizar la efectividad de los principios y derechos, en su caso, los principios de equidad, justicia e imparcialidad y el derecho a que los ingresos percibidos por prestación de servicios de salud no sean gravados con el impuesto de industria y comercio.

Además, la Administración tiene la obligación de respetar las formas en cada procedimiento frente a los administrados. En este caso, se violaron el derecho fundamental al debido proceso y el principio de contradicción porque la demandada no valoró ni desvirtuó los argumentos fácticos y jurídicos formulados en el recurso de reconsideración, en especial, los referidos a la jurisprudencia del Consejo de Estado sobre la prohibición establecida en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983. La demandada se limita a exponer su posición con base en un concepto de la propia Administración, lo cual es simplista y meramente formal.

El artículo 39 de la Ley 14 de 1983 prohíbe gravar con el impuesto de industria y comercio a los hospitales adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Salud. No obstante, la Administración consideró como gravados los ingresos recibidos por la Clínica de la Mujer por prestación de servicios de salud.

Asimismo, sostiene que las resoluciones demandadas están viciadas de nulidad por lo siguiente:

No existe norma distrital que determine que los hospitales están gravados con impuesto de industria y comercio. La única norma que existía se anuló por el Consejo de Estado. Advierte que el artículo 1º de la Resolución 1195 de 1998⁹, por el cual se establecían los códigos para las IPS y se señalaba la tarifa del impuesto de industria y comercio, fue anulada por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en sentencia de 6 de diciembre de 2006, Exp. 15291. Al anular la citada norma, el Consejo de Estado ratifica que las entidades adscritas o vinculadas al sector de la salud no están gravadas con el impuesto de industria y comercio.

La misma Administración, en la contestación de la demanda presentada dentro del proceso 2007-00241, reconoció que no existe norma legal aplicable antes del 1º de marzo de 2004 porque la que existía se anuló.

Entonces, al no existir norma no pueden gravarse los ingresos que la Clínica de la Mujer S.A. recibió por prestación de servicios de salud diferentes al POS, como la medicina prepagada, seguros, particulares, entre otros, durante los periodos anteriores a 1º de marzo de 2004. A pesar de ello la Administración incluyó esos ingresos en la base gravable para liquidar el impuesto.

La ley y la jurisprudencia han determinado que la exención se aplica a todas las entidades integrantes del Sistema General de Salud sin tener en cuenta su denominación o su calidad de pública o privada. La exención no deviene del objeto social comercial de la sociedad sino de su condición de institución adscrita al Sistema General de Salud y de que sus ingresos se deriven de la prestación de servicios de salud.

La Clínica de la Mujer S.A. es una entidad privada, constituida legalmente, cuyo objeto social, en lo que se refiere al debate, consiste en “... *prestar toda clase de servicios médicos, quirúrgicos, hospitalarios y de laboratorio clínico...*”, para lo cual está autorizada por las autoridades locales y nacionales competentes. Insiste en que es una institución prestadora de servicios de salud- IPS perteneciente al Sistema General de Seguridad Social en Salud, acorde con lo dispuesto en los artículos 5 [2. d)] y 7 de la Ley 10 de 1990 y 155 [3] de la Ley 100 de 1993.

Determinada su condición de integrante del referido Sistema concluye que tiene derecho a la exclusión del impuesto de industria y comercio por los ingresos derivados de los servicios de salud. Con fundamento en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983, aclara que la jurisprudencia ha explicado que el alcance de la palabra *Hospitales* que trae la norma debe entenderse aplicable a todas las instituciones prestadoras de los servicios de salud. Sobre este tema citó variada jurisprudencia del Consejo de Estado en la que se ha reconocido la no sujeción del sector salud al impuesto de industria y comercio¹⁰.

Finalmente, y si en gracia de discusión le asistiera razón a la demandada, es improcedente aplicar la sanción por inexactitud porque la actuación de la contribuyente constituye una clara diferencia de criterios respecto de la ley

⁹ En la demanda no se indica la entidad que expidió la Resolución 1195 de 1998, por lo que se ubicó la sentencia referida de la cual se observa que fue la Secretaría de Hacienda de Bogotá, D.C.

¹⁰ Ffs. 19-27 de la demanda.

aplicable al caso fundada en el marco constitucional, legal y jurisprudencial. La administración no ha desvirtuado el origen y naturaleza de los ingresos de la Clínica como provenientes de la prestación de servicios de salud y cualquier interpretación contraria violaría las normas superiores invocadas.

LA OPOSICIÓN

La apoderada de la parte demandada se opuso a las pretensiones de la sociedad actora con fundamento en los siguientes argumentos:

Los recursos de la demandante destinados al POS se excluyeron de la base gravable pero los demás derivados de actividades comerciales, industriales o de servicios están gravados con el impuesto de industria y comercio, entre ellos se encuentran los obtenidos por servicios de salud prestados a compañías de medicina prepagada, a compañías de seguros y a entidades públicas o privadas que por convenciones laborales o prerrogativas especiales y excepcionales tienen convenio con la Clínica actora para que preste servicios de salud no cubiertos por el POS o cubierto pero en condiciones privilegiadas de hotelería clínica a sus afiliados, empleados o pensionados. Es evidente que el pago de esos servicios se realiza con recursos no parafiscales por lo que no están exentos de ICA.

La actora toma como soporte varias sentencias para concluir que todos los recursos de la Clínica están excluidos del impuesto de industria y comercio. No obstante, la misma jurisprudencia invocada ha indicado que los ingresos de las entidades prestadoras de salud que provengan de fuente diferente al POS están gravados y así también se indica en la sentencia C-1040 de 2003. En consecuencia, al existir ingresos que deben estar gravados, la sociedad actora es responsable del impuesto de industria y comercio.

Antes de la sentencia C-1040 de 2003 no existía en el ordenamiento patrón normativo, constitucional, jurisprudencial o doctrinario que permitiera interpretar que los recursos de la seguridad social no estaban gravados, pues las Leyes 633 de 2000 y 788 de 2002 trataron de precisar porcentajes y circunstancias en las que se indicaba que los recursos estaban gravados.

Al respecto, transcribe apartes del Concepto 1166 de 2007 de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Secretaría de Impuestos Distritales de Bogotá en el que

se concluye que la excepción contenida en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 se aplica a los servicios de salud prestados por las entidades adscritas o vinculadas al Sistema General de Seguridad Social en Salud. Tales servicios son todos aquellos que el Estado ha organizado con el objeto de prestar asistencia en seguridad social: POS, SOAT, régimen de vinculados y prestación social de vejez, así como los ingresos con los cuales se financian.

En el mismo Concepto se indica que los demás servicios prestados por dichas entidades de salud que no correspondan al servicio público de salud, según los artículos 153 y 162 de la Ley 100 de 1993, quedan excluidos de la norma exceptiva y es aplicable la regulación general del impuesto de industria y comercio, así como los recursos que obtienen con cargo a estos servicios los cuales no son recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud.

Con el anterior Concepto estima que los actos administrativos demandados se expidieron conforme al ordenamiento vigente, por los funcionarios competentes, con fundamentos de hecho y derecho y con la observancia del debido proceso, por lo que solicita negar las pretensiones de la demanda.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta- Subsección A, mediante sentencia de 23 de julio de 2009, accedió a las pretensiones de la demanda con fundamento en lo siguiente:

Analiza y transcribe las normas aplicables al caso, tales como los artículos 32 al 37 y 39 del Decreto Distrital 352 de 2002, que tratan sobre el impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital; el artículo 39 [2- d.] de la Ley 14 de 1983 que contiene la prohibición de gravar con el citado impuesto a los hospitales adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Salud; artículos 4, 5 y 7 de la Ley 10 de 1990 y 155 de la Ley 100 de 1993, normas que regulan la organización del Sistema Nacional de Salud. Así como el precedente jurisprudencial del Consejo de Estado y las pruebas allegadas al proceso.

De lo anterior concluye que la prestación de servicios de salud por las empresas privadas que hacen parte del Sistema Nacional de Salud, constituye una actividad no sujeta al impuesto de industria y comercio, presupuesto que cumple la Clínica

actora, por lo que no puede tenerse como contribuyente de dicho impuesto si se tienen en cuenta los servicios que presta.

En consecuencia, el *a quo* estima que la demandada erró al expedir los actos demandados frente a una persona jurídica que está al margen de la obligación tributaria, de conformidad con lo dispuesto en el literal c) del artículo 39 del Decreto Distrital 352 de 2002, lo que conlleva a la nulidad de los actos y al restablecimiento del derecho. No condena en costas por no estar probadas.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** reitera los argumentos expuestos en la contestación de la demanda. Advierte que el Tribunal en la sentencia apelada considera que todos los recursos de la Clínica demandante están excluidos del impuesto de industria y comercio sin referirse a los ingresos percibidos no cubiertos por el POS, que no tienen el carácter de parafiscales y por lo tanto deben incluirse en la base gravable del ICA.

Destaca algunos apartes del Concepto 1166 de 2007 de la Subdirección Jurídico Tributaria, según el cual, la no sujeción prevista en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 no tenía por objeto excluir del impuesto a cualquier entidad que desarrollara actividades de salud, pues este tratamiento tributario estaba dirigido a un determinado grupo de entidades con unas condiciones especiales, como se indicó en la exposición de motivos de la Ley, cuando se afirmó que “en este capítulo se precisa qué actividades no pueden gravarse con el impuesto de industria y comercio, conservando las prohibiciones que corresponden a actividades que afecten directamente el nivel de vida del pueblo colombiano o que el estado tiene interés en desarrollar”.

Entonces, el contexto de la no sujeción está limitado a entidades que tuvieran a su cargo la prestación de servicios de salud como asistencia pública entendido como tal el nivel mínimo de salud que le corresponde al Estado brindar a los ciudadanos en el cumplimiento de sus deberes constitucionales.

El artículo 152 de la Ley 100 de 1993 enuncia como objetivo del Sistema de Seguridad Social en Salud, la regulación del servicio público esencial de salud y crear condiciones de acceso a toda la población. La Ley citada organiza el

Sistema de Seguridad Social en Salud alrededor de un Plan Obligatorio de Salud, que otorga una protección integral básica y que se complementa para llenar algunos vacíos a sectores no específicos como el SOAT, entre otros.

Cualquier prestación de salud adicional al modelo propuesto por la Ley 100, va más allá del cubrimiento del deber fundamental a cargo del Estado, como es la atención privada de salud y los seguros adicionales de hospitalización y cirugía, que son servicios financiados exclusivamente por el afiliado y que no entran a formar parte de los recursos del Sistema de Seguridad Social en Salud, según lo dispuesto en el artículo 169 de la Ley 100 de 1993.

Estas últimas modalidades de prestación de salud, corresponden a un modelo de empresa excluida del cubrimiento básico, que están sometidas por las leyes económicas de oferta, demanda y libre competencia. En consecuencia, al no corresponder al servicio público de salud, quedan excluidos de la norma exceptiva y, por tanto, les es aplicable la regulación general del impuesto de industria y comercio, así como los recursos que obtienen con cargo a estos servicios, que no son recursos del Sistema de Seguridad Social en Salud.

La demandada hace referencia a la sentencia del 6 de octubre de 2005, Exp. 15060 del Consejo de Estado, entre otras, en la que se indicó que las clínicas y hospitales que reciban recursos del Estado no están obligados a pagar el impuesto de industria, comercio y avisos, pero están gravados todos los recursos provenientes de actividades industriales y comerciales que no son propias de las entidades hospitalarias.

Transcribe apartes de la sentencia C-1040 de 2003 de la Corte Constitucional en la que se señaló que los recursos que excedan los recursos exclusivos para prestación del POS son rentas que pueden ser gravadas con impuestos que den, a los recursos captados, una decisión diferente a la seguridad social.

La apelante indica que es indudable que la no sujeción estudiada entraña una doble connotación, por un lado subjetiva, al señalar la prohibición de gravar con el impuesto de industria y comercio a los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud y, por otro lado, es objetiva al expresar los servicios prestados, condición que se tipifica, como se explicó, en relación con los servicios públicos de salud que son los incluidos en el POS.

Concluye la Administración Distrital que *“... se tiene que las clínicas y hospitales son sujetos pasivos del Impuesto de Industria, comercio y Avisos, con la salvedad de que aquellas clínicas y hospitales que reciban recursos del Estado para cumplir el servicio público de salud y sólo por este concepto, no están obligados a pagar el mencionado impuesto. Los recursos parafiscales no hacen parte de la base gravable de dicho impuesto, pero los recursos obtenidos por prestación de servicios de salud diferentes a los ingresos del pos, tales como medicina prepagada, seguros, beneficios extralegales, planes complementarios, etc, están gravados con el impuesto de industria y comercio, por lo que siendo sujeto pasivo de este impuesto, la demandante debía presentar declaración por estos conceptos e incluirlos en su base gravable.”*

Por lo anterior, solicita se revoque la sentencia de primera instancia y en su lugar se declare la legalidad y firmeza de los actos demandados.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandante** indica que la demandada en el recurso de apelación no plantea ninguna inconformidad frente a la sentencia por lo que no existe razón para revocarla. En la apelación se refiere a aspectos diferentes que no fueron fundamento de la decisión de nulidad de los actos demandados y describe interpretaciones ajenas al tema en cuestión como lo es la prohibición contenida en el artículo 48 de la Constitución Política de destinar recursos de las entidades de la seguridad social para fines diferentes, pero no controvierte la prohibición de gravar establecida en la Ley 14 de 1983 a la que se refiere el Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

Se remite a todos los argumentos expuestos en la demanda y solicita la confirmación de la sentencia apelada.

La **parte demandada** reitera, en términos generales, los planteamientos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación e insiste en que la Clínica actora es responsable del impuesto de industria y comercio por la realización de actividades gravadas con este impuesto, que no son retribuidas con los recursos del Plan Obligatorio de Salud- POS y, por tal motivo, es

contribuyente en el Distrito Capital y debe cumplir todas las obligaciones y procedimientos determinados para los responsables de ese impuesto.

El **Ministerio Público** no intervino en esta oportunidad procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala determinar la legalidad de la actuación administrativa mediante la cual la Administración Distrital modificó la liquidación privada del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros de los bimestres 2º a 6º del año gravable 2003.

Cuestión Previa

Previo a decidir de fondo, la Sala observa que la Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez manifiesta su impedimento para conocer de este asunto, con fundamento en la causal prevista en el artículo 150-1 del C.P.C. ¹¹, sin embargo, no se advierte que la situación planteada para sustentar la causal pueda generar un interés directo o indirecto en la materia que es objeto de controversia en el proceso.

Asunto de fondo

Se advierte que el asunto planteado en este proceso ha sido analizado por la Sala en anteriores oportunidades, por lo que procederá a reiterar, en lo pertinente, las consideraciones que han sido expuestas en relación con la no sujeción de las clínicas y hospitales al impuesto de industria y comercio, avisos y tableros¹².

De conformidad con el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, el impuesto de industria y comercio grava el ejercicio en una jurisdicción municipal de actividades comerciales, industriales o de servicios. Los sujetos pasivos son las personas naturales, jurídicas y sociedades de hecho, que realizan el hecho gravado,

¹¹ La causal se fundamentó en que su hijo se desempeña como médico en la institución demandante.

¹² 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, entre otras.

independientemente de la naturaleza jurídica que ostenten, salvo que la ley las exceptúe, como ocurre en el artículo 39 de la misma norma, que prohíbe gravar con este tributo, los servicios que prestan los hospitales adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Salud.

El artículo 39 de la Ley mencionada, en el aparte que interesa al caso, dispone:

“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;

(...) (Subraya la Sala)

A su vez, en el Distrito Capital la no sujeción de los hospitales fue incluida en el artículo 39 literal c) del Decreto 352 de 2002, vigente para la época de los hechos objeto de estudio, así:

Art. 39- Actividades no sujetas. *No están sujetas al impuesto de industria y comercio las siguientes actividades:*

(...)

*c) La educación pública, las actividades de beneficencia, culturales y/o deportivas, las actividades desarrolladas por los sindicatos, por las asociaciones profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, por los partidos políticos y **los servicios prestados por los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud**¹³.*

(...)

(Negrillas fuera de texto)

Ahora bien, el **Sistema Nacional de Salud** existente para la época de la expedición de la Ley 14 de 1983, fue cambiado por el “**Sistema de Salud**” en la Ley 10 de 1990 “por la cual se reorganiza el Sistema Nacional de Salud y se dictan otras disposiciones” que en su artículo 4º expresa:

¹³ Al respecto el Decreto 356 de 1975 “por el cual se establece el régimen de adscripción y vinculación de las entidades que prestan servicio de salud”, disponía en su artículo 9º: “Las entidades de derecho privado que presten servicios de salud a la comunidad, por el solo hecho de prestar estos servicios, se entienden vinculadas al sistema nacional de salud”.

“Para efectos de la presente ley, se entiende que el sistema de salud comprende los procesos de fomento, prevención, tratamiento y rehabilitación: que en él intervienen diversos factores tales como los de orden biológico, ambiental, de comportamiento y de atención propiamente dicha, y que de él forman parte, 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....”.

Por su parte, el artículo 5° de la misma Ley señaló:

“El sector salud está integrado por:

(...)

2. El subsector privado, conformado por todas las entidades o personas privadas que presten servicios de salud y, específicamente por:

a. Entidades o instituciones 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”.

En relación con las entidades privadas, el artículo 7° de la Ley 10 de 1990 indicó:

*“ART. 7°—**Prestación de servicios de salud por entidades privadas.** Las fundaciones o instituciones de utilidad común, las asociaciones y corporaciones, sin ánimo de lucro, y en general, las personas privadas jurídicas, podrán prestar servicios de salud en los niveles de atención y grados de complejidad que autorice el Ministerio de Salud o la entidad territorial delegatoria”.*

De acuerdo con los preceptos legales transcritos, 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.

Por consiguiente, en cuanto al tema de la no sujeción prevista en el numeral segundo literal d) del artículo 39 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 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.

Ahora bien, 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 el cual, conforme al artículo 156 ib., concurren en su conformación, el Gobierno Nacional, el Fosyga, las Entidades Promotoras de Salud (EPS) y las Instituciones Prestadoras de Salud (IPS).

Respecto a las Entidades Promotoras de Salud el artículo 177 de la misma Ley 100 las define 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...*”.

Por otro lado las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud según el artículo 156 de la Ley 100 de 1993 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...*”.

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 en la sentencia de 22 de abril de 2004, Exp.13224, M. P. Dr. Germán Ayala Mantilla, 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 remota de la cual surge el beneficio fiscal para las entidades públicas o privadas del sector salud.

Por ello, no es posible considerar que, en virtud de la expedición de la citada Ley 100, se haya presentado una derogatoria tácita del artículo 5 de la Ley 10 de 1990, que haría inaplicable la no sujeción al gravamen que consagra el numeral 2 literal d) del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, para “los hospitales adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Salud”.

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.”*¹⁴.

Ahora bien, es necesario precisar que 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 consagró:

*ARTICULO 11.-Cuando las entidades a que se refiere el artículo 39, numeral 2º, literal d) de la Ley 14 de 1983 realicen actividades **industriales o comerciales** serán sujetos del impuesto de industria y comercio en lo relativo a tales actividades.*
(Negrillas fuera de texto)

En el mismo sentido el párrafo primero del artículo 39 del Decreto 352 de 2002, aplicable al caso concreto, dispuso para los hospitales lo siguiente:

***Art. 39.- Actividades no sujetas.** No están sujetas al impuesto de industria y comercio las siguientes actividades:*

(...)

*Parágrafo primero.- Cuando las entidades a que se refiere el literal c) de este artículo, **realicen actividades industriales o comerciales**, serán sujetos del impuesto de industria y comercio respecto de tales actividades.*

(...) (Negrillas fuera de texto)

Con base en las anteriores disposiciones, se observa que 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.

¹⁴ Sentencia de 10 de junio de 2004, Exp. 13299, M.P. Dra. Elizabeth Whittingham García, reiterada en

En este sentido, no puede aceptarse el criterio expuesto por la demandada, según el cual, todas las actividades que no sean financiadas con recursos del POS pueden ser gravadas con el impuesto de industria y comercio, pues tal argumento no tiene fundamento legal.

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.

El argumento de la Administración Distrital 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.

En este punto, la Sala precisa que si bien el artículo 49 de la Constitución Política hace referencia a que la salud es un servicio público, no sólo pueden entenderse como integrantes de ese servicio los que se derivan exclusivamente del **Plan Obligatorio de Salud**¹⁵, conforme a lo establecido por la Ley 100 de 1993.

sentencia del 27 de agosto de 2009, Exp. 17126, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, entre otras.

¹⁵ Decreto. 806/98. Art. 7o. PLAN OBLIGATORIO DE SALUD, POS. Es 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 y que está obligada a garantizar a sus afiliados las Entidades Promotoras de Salud, EPS, y Entidades Adaptadas, EAS, debidamente autorizadas, por la Superintendencia Nacional de Salud o por el Gobierno Nacional respectivamente, para funcionar en el Sistema General de Seguridad Social en Salud.

Sus contenidos son definidos por el Consejo Nacional de Seguridad Social en Salud e incluye educación, información y fomento de la salud y la prevención, diagnóstico, tratamiento y rehabilitación de la enfermedad, en los diferentes niveles de complejidad así como el suministro de medicamentos esenciales en su denominación genérica.

A través de este plan integral de servicios y con sujeción a lo establecido en el artículo 162 de la Ley 100 de 1993, se debe responder a todos los problemas de salud conforme al manual de intervenciones, actividades y procedimientos y el listado de medicamentos definidos por el Consejo Nacional de Seguridad Social en Salud. Las Entidades Promotoras de Salud y las Adaptadas podrán incluir el tratamiento con medicinas alternativas autorizadas para su ejercicio en Colombia, de conformidad con su eficacia y seguridad comprobada.

Dcto. 806/98. Art. 13. PLAN OBLIGATORIO DE SALUD DEL REGIMEN SUBSIDIADO, POS-S. Es el **conjunto básico de servicios de atención en salud** a que tiene derecho, en caso de necesitarlos, todo

En efecto, la no sujeción dispuesta tanto en la Ley 14 de 1983 como el Decreto 352 de 2002, no está condicionada a que los servicios prestados correspondan a los contenidos en el POS, pues el beneficio se dirige a no gravar el ingreso que proviene directamente como retribución del servicio de salud que prestan los hospitales y clínicas.

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 salud¹⁶. 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*

afiliado al Régimen Subsidiado y que están obligadas a garantizar las Entidades Promotoras de Salud, las Empresas Solidarias de Salud y las Cajas de Compensación Familiar debidamente autorizadas por la Superintendencia Nacional de Salud para administrar los recursos del Régimen Subsidiado.

El contenido del Plan Subsidiado será definido por el Consejo Nacional de Seguridad Social en Salud.

¹⁶ C-615/02

de acceso en toda la población al servicio en todos los niveles de atención¹⁷ y dispuso dos formas de acceder al mencionado Sistema, así:¹⁸:

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.

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 salud¹⁹.

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,*

¹⁷ Art. 152 Ley 100/93

¹⁸ Art. 157 Ley 100/93

¹⁹ En efecto, el Sistema de Seguridad Social en Salud ofrece a los afiliados y vinculados, dependiendo cada caso, unos planes definidos en el artículo 3º del Decreto 806 de 1998, así:

Artículo 3º. 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.

*cuya prestación no corresponde prestar al Estado, sin perjuicio de las facultades de inspección y vigilancia que le son propias. (...)*²⁰

De acuerdo con el artículo 169 de la Ley 100 de 1993²¹, los PAS pueden ser de diferentes tipos:

- **Planes de atención complementaria**²² del Plan Obligatorio de Salud emitidos por las Entidades Promotoras de Salud.
- Planes de Medicina Prepagada²³, 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 Corte Constitucional ha señalado que en la prestación del servicio público de salud tienen cabida otros planes que complementan los derechos prestacionales²⁴

²⁰ Art. 18 Dcto. 80/98

²¹ 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.

²² 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 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.

²³La 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).

²⁴ C-331/03

y que aunque se trate de planes adicionales **hacen parte del servicio público de salud**, con fundamento en las siguientes consideraciones²⁵:

*"En primer lugar, porque **aunque se trata de personas jurídicas privadas, éstas participan en la prestación del servicio público de salud, (...)**. En efecto, esta Corporación ha señalado en varias ocasiones **que la medicina prepagada es un plan adicional de atención en salud, y que las empresas dedicadas a la celebración de este tipo de contratos hacen parte del Sistema General de Seguridad Social en Salud, de modo que son responsables de la prestación de un servicio público, aunque su esquema de contratación sea voluntario y se rija por las normas del derecho privado.**"²⁶²⁷*

En similar sentido se pronunció en la sentencia T-732 de 1998, así:

*"No obstante lo anterior, conforme, también al régimen jurídico colombiano, **dentro del sistema general de seguridad social en salud, pueden prestarse otros beneficios adicionales al conjunto de los anteriores planes, 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, los cuales pueden ser ofrecidos, independientemente, por las EPS, o por las entidades adaptadas e igualmente por las compañías de medicina prepagada o aún por las aseguradoras, según lo dispuesto por el art. 17 del Decreto 806/98, (...)***

(...)

En efecto en la sentencia T-307 de 1997 (M.P. Dr. José Gregorio Hernández Galindo), señaló la Corte lo siguiente, a propósito de los criterios de interpretación de tales contratos en relación con los derechos fundamentales:

"Pero los contratos de medicina prepagada, que, según lo visto, tienen por objeto exclusivo la prestación del servicio público de salud, no pueden ser tratados en todos sus aspectos bajo la misma óptica ni dentro de criterios iguales a los que gobiernan las relaciones puramente patrimoniales, ya que en su ejecución están comprometidos, más allá del conmutativo interés convencional y económico, derechos constitucionales fundamentales como la salud, la integridad personal y en especial la vida humana.

(...)

Además, ha sido opinión uniforme de esta Corte el considerar que es necesario preservar en tales negocios jurídicos de medicina prepagada,

²⁵ Si bien los pronunciamientos se han hecho con ocasión de acciones de tutela interpuestas contra empresas de medicina prepagada, tal conclusión resulta igualmente aplicable a los demás planes adicionales de salud, señalados en el art. 169 de la Ley 100 de 1993.

²⁶ Ver al respecto las sentencias T-307 de 1997, M.P. José Gregorio Hernández Galindo; T-732 de 1998, M.P. Fabio Morón Díaz; y T-236 de 2003, M.P. Jaime Córdoba Triviño, entre otras.

²⁷ T-1064/05

como servicios privados de salud pero de interés público (art. 18 Dto. 806 de 1993), un mínimo equilibrio entre los contratantes, (...)

De la normativa y la jurisprudencia antes transcrita, 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 (...)”²⁸

No obstante lo anterior, la Carta²⁹ permitió que en la prestación del servicio de salud concurrieran las entidades privadas, con el objeto de ampliar su cobertura y mejorar la calidad, no solo a través de la prestación de los servicios que integran esa parte *esencial* que garantiza el Estado (POS), sino que además puedan intervenir con planes adicionales de salud, estos últimos autorizados dentro del esquema del Sistema de Seguridad Social en Salud y que deben ser regulados por el Estado por hacer parte de un servicio público³⁰.

Precisamente, respecto de la concurrencia a la prestación del servicio de salud y la regulación del Estado, la Corte Constitucional ha indicado:

*“El legislador al diseñar el modelo de seguridad social en salud abrió unos espacios para la concurrencia privada en condiciones de libre competencia, situación que impone un análisis del concepto de libertad económica. La posibilidad que los particulares concurren a **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.** Por otro lado, resulta claro que el ejercicio de la libertad económica y la libre competencia en materia de*

²⁸ Dcto. 806/98 art. 7º.

²⁹ Art. 49 inciso 2º. C.P.

³⁰ C-736/07. “Ahora bien, de esta reglamentación constitucional, de manera especial de lo afirmado por el artículo 365 cuando indica que los servicios públicos “*estarán sometidos al régimen jurídico que fije la ley, podrán ser prestados por el Estado, directa o indirectamente, por comunidades organizadas, o por particulares*”, la Corte entiende que el constituyente quiso definir que las personas o entidades que asuman la prestación de los servicios públicos tendrán no sólo un régimen jurídico especial, sino también una naturaleza jurídica especial; esta particular naturaleza y reglamentación jurídica encuentra su fundamento en la necesidad de hacer realidad la finalidad social que es definida por la misma Carta como objetivo de la adecuada prestación de los servicios públicos”.

salud, sólo puede darse dentro del ámbito que el legislador haya previsto para el efecto, y dentro de las rigurosas condiciones de regulación, vigilancia y control que se derivan de la responsabilidad constitucional que el Estado tiene en este sector social.”³¹

(...)

Cuando nuestra Constitución Política permite que particulares concurren con el Estado a prestar el servicio público de salud, no se está reservando el ejercicio de esta actividad, sino que está delegando en los particulares su prestación. Por ello, en este escenario debe existir la libre competencia y el Estado debe velar porque no se presente obstáculos o limitaciones a la concurrencia de los sujetos económicos por la conquista del mercado; y si estas existen deben ser iguales para todas las personas naturales o jurídicas que tengan la capacidad de prestar el servicio”.

En efecto, 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 tiempo³².

En esa medida, la ley introduce un campo de libre competencia económica³³ 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 servicio³⁴. 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

³¹ C-616/01

³² Art. 153-12 L. 100/93

³³ Art. 333 C.P.

no podrían clasificarse como actividades industriales o comerciales, para poder ser gravados.

En esas condiciones, se insiste, que no es de recibo el argumento de la Administración Distrital en el sentido de aplicar la no sujeción, dependiendo bien sea de los recursos con los que se pagan los servicios de salud o si están o no incluidos en el POS, porque el beneficio que en materia de impuesto de industria y comercio prevé la Ley 14 de 1983, abarca de manera general la *actividad de servicios* que prestan los hospitales y clínicas, situación que, a la luz de la normativa vigente en materia de salud mantiene vigencia, en la medida en que, se insiste, la finalidad de la norma fue la de no someter a estas instituciones a obligaciones formales ni sustanciales en materia de ICA, respecto de las actividades de servicios que presten.

Resulta oportuno precisar que en el POS está expresamente excluida la cirugía estética con fines de embellecimiento y procedimientos de cirugía plástica cosmética³⁵. Sin embargo, el Decreto 806 de 1998 autoriza a los Planes de Atención Complementaria (PAC) a incluir procedimientos expresamente excluidos del POS, por lo que para efectos de la no sujeción del impuesto de industria y comercio que aquí se analiza, sólo tendría aplicación en la medida en que el servicio se encontrara expresamente incluido en el Plan aprobado por las entidades competentes y que el servicio fuera prestado por EPS o IPS integrantes del Sistema de Seguridad Social en Salud, pues cualquier procedimiento estético realizado por cualquier otra entidad no afiliada al sistema, ya no tendría la condición de clínica u hospital dentro de la que se ha concebido la no sujeción en ICA.

Ahora bien, debe integrarse al anterior análisis el artículo 111 de la Ley 788 de 2002, que excluyó de la base gravable del impuesto de industria y comercio los recursos de las entidades integrantes del sistema de seguridad social en salud.

En primer término, debe precisarse que la citada disposición, antes de ser demandada ante la Corte Constitucional, establecía 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,*

³⁴ C-974/02

³⁵ Art. 54 Acuerdo 008 de 2009 de la Comisión de Regulación en Salud (CRES)

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.

Los apartes subrayados por la Sala fueron declarados inexecutable por la Corte Constitucional en la sentencia C-1040 de 2003. En esa oportunidad, el análisis de la Corte se concretó en decidir si era constitucional o no que el artículo 111 de la Ley 788 de 2002 incluyera dentro de la base gravable del ICA un porcentaje de las Unidades de Pago por Capitación (UPC)³⁶ que reciben las EPS del régimen subsidiado y contributivo, a pesar de la prohibición prevista en el artículo 48 de la Carta.

En la citada sentencia, la Corte Constitucional declaró inexecutable los apartes demandados de la norma, porque consideró que: *“La Unidad de Pago por Capitación no puede ser objeto de ningún gravamen pues todos los recursos que la integran, tanto los destinados obligatoriamente a la prestación del servicio de salud como los administrativos, son de carácter parafiscal en la medida en que están afectos en su totalidad a la prestación de los servicios de seguridad social en salud previstos en el POS”.*

En esas condiciones, la Sala advierte que el asunto debatido por la Corte en el fallo en mención, sólo es obligatorio y vinculante en cuanto decidió sobre la inexecutable de los apartes antes indicados y la parte motiva que fundamentó dicha decisión o *ratio decidendi*, es decir, los argumentos que tienen relación directa o nexo causal con la prohibición de incluir las UPC en la base gravable del impuesto de industria y comercio de las entidades integrantes del Sistema de Seguridad Social en Salud.

³⁶ **ARTÍCULO 182. DE LOS INGRESOS DE LAS ENTIDADES PROMOTORAS DE SALUD.** *Las cotizaciones que recauden las Entidades Promotoras de Salud pertenecen al Sistema General de Seguridad Social en Salud.*

Por la organización y garantía de la prestación de los servicios incluidos en el Plan de Salud Obligatorio para cada afiliado, el Sistema General de Seguridad Social en Salud reconocerá a cada Entidad Promotora de Salud un valor per cápita, que se denominará Unidad de Pago por Capitación UPC. Esta Unidad se establecerá 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. (Negrillas de la Sala)

En efecto, el artículo 48 de la Ley 270 de 1996, establece:

ARTÍCULO 48. ALCANCE DE LAS SENTENCIAS EN EL EJERCICIO DEL CONTROL CONSTITUCIONAL. <CONDICIONALMENTE EXEQUIBLE> Las sentencias proferidas en cumplimiento del control constitucional tienen el siguiente efecto:

1. Las de la Corte Constitucional dictadas como resultado del examen de las normas legales, ya sea por vía de acción, de revisión previa o con motivo del ejercicio del control automático de constitucionalidad, sólo serán de obligatorio cumplimiento y con efecto erga omnes en su parte resolutive. La parte motiva constituirá criterio auxiliar para la actividad judicial y para la aplicación de las normas de derecho en general. La interpretación que por vía de autoridad hace, tiene carácter obligatorio general.
2. (...)

En relación con la norma transcrita, la Corte Constitucional ha indicado:

“3. ¿Que parte de las sentencias de constitucionalidad tiene la fuerza de la cosa juzgada?”

La respuesta es doble: poseen tal carácter algunos apartes de las sentencias en forma explícita y otros en forma implícita.

Primero, goza de cosa juzgada explícita la parte resolutive de las sentencias, por expresa disposición del artículo 243 de la Constitución.

Segundo, goza 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 a aquéllos.

En efecto, la parte motiva de una sentencia de constitucionalidad tiene en principio el valor que la Constitución le asigna a la doctrina en el inciso segundo del artículo 230: criterio auxiliar -no obligatorio-, esto es, ella se considera obiter dicta.

Distinta suerte corren los fundamentos contenidos en las sentencias de la Corte Constitucional que guarden relación directa con la parte resolutive, así como los que la Corporación misma indique, pues tales argumentos, en la medida en que tengan un nexo causal con la parte resolutive, son también obligatorios y, en esas condiciones, deben ser observados por las autoridades y corrigen la jurisprudencia.”³⁷ (Resalta la Sala)

Ahora bien, teniendo en cuenta lo anterior, la Sala advierte que en la sentencia C-1040 de 2003, la Corte también señaló lo siguiente:

³⁷ C-037 de 1996

“16. Es verdad que las EPS tienen derecho a un margen de ganancia por la actividad que desarrollan y a ello no ha sido indiferente la jurisprudencia de la Corte. Tampoco soslaya la Corte el hecho de que dichas entidades desarrollen en forma profesional y habitual actividades comerciales y de servicios que constituyan el hecho generador del impuesto de industria y comercio, conforme a lo dispuesto en el artículo 32 de la Ley 14 de 1983 que regula este tributo en los siguientes términos:

“El impuesto de industria y comercio recaerá, en cuanto a la materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos”.

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

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”.**

Como se advierte, las anteriores consideraciones de la sentencia C-1040 de 2003, no guardan relación directa con la decisión adoptada por la Corte, pues no tienen nexo causal con la declaración de inexecutable parcial del artículo 111 de la Ley 788 de 2002 objeto de demanda.

Por consiguiente, dichos argumentos constituyen *obiter dicta* o criterio auxiliar de la actividad judicial, por tanto, no hacen tránsito a cosa juzgada constitucional y no son de obligatorio cumplimiento para los jueces.

Sin embargo, precisa la Sala que la Corte Constitucional llega a la conclusión que sobre los ingresos provenientes de las *actividades comerciales y de servicios* de las EPS e IPS que *excedan los destinados exclusivamente para prestación del POS*, puede recaer el impuesto de industria y comercio, para lo cual sólo hace referencia al artículo 32 de la Ley 14 de 1983, pero omite un análisis integral de la normativa que en materia de industria y comercio rige para ese tipo de entidades de salud.

En efecto, lo expuesto por la Corte en los apartes 16 y 17 antes transcritos, se sustentan en una norma general del ICA sin hacer referencia a las siguientes normas:

Artículo 39 Ley 14/83:	Señala que está prohibido gravar con este impuesto los hospitales adscritos y vinculados al sistema nacional de salud
Artículo 39 Dcto. 354/02:	Señala expresamente que no están sujetos al ICA los servicios prestados por los hospitales.
Artículo 11 L. 50/84	Hacer referencia a la prohibición de gravar a las entidades que menciona el art. 39 num. 2º lit. d) L. 14 de 1983, para indicar que solo serán sujetas del ICA cuando realicen actividades comerciales e industriales.

Además, resultan extensivas en este punto, las consideraciones antes expuestas en relación con el concepto de atención esencial de salud en el que se incluyen otros servicios adicionales autorizados por la Ley y que no hacen parte del POS, a los que también les aplica la no sujeción prevista en el literal d) numeral 2º de la Ley 14 de 1983, en la medida en que corresponden a servicios prestados por las EPS e IPS.

Ahora bien, se observa que el artículo 111 de la Ley 788 de 2002, luego de la declaratoria de inexequibilidad parcial, dispone:

ARTÍCULO 111. *En su condición de recursos de la seguridad social, no forman parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, los recursos de las entidades integrantes del Sistema*

General de Seguridad Social en Salud, conforme a su destinación específica, como lo prevé el artículo 48 de la Constitución Política.

Al respecto, se advierte que de la disposición transcrita, no podría afirmarse válidamente que en virtud de su expedición se deba entender *derogada* la *prohibición* establecida en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983, por las siguientes razones:

El artículo 71 del Código Civil establece las modalidades de derogación de las leyes, así:

ARTICULO 71. <CLASES DE DEROGACIÓN>. *La derogación de las leyes podrá ser expresa o tácita.*

Es expresa, cuando la nueva ley dice expresamente que deroga la antigua.

Es tácita, cuando la nueva ley contiene disposiciones que no pueden conciliarse con las de la ley anterior.

La derogación de una ley puede ser total o parcial.

De acuerdo con lo anterior, se observa que, de una parte, la Ley 788 de 2002 no señaló **expresamente** la derogatoria del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 y, por otra, éste último artículo no es incompatible con la nueva disposición, para concluir que exista una derogatoria **tácita**, pues la ley anterior –art. 39 numeral 2 literal d) de Ley 14/83- establece una *prohibición* de gravar los *servicios prestados por los hospitales*, mientras que la nueva disposición –art. 111 de Ley 788/02- prevé una *exclusión* de la *base gravable* del impuesto de los *recursos* de las *entidades* que integran el Sistema de Seguridad Social en Salud.

Por consiguiente, las dos disposiciones no son incompatibles sino que se complementan en la medida en que una es de carácter subjetivo pues establece un beneficio a favor de los hospitales y clínicas y, la otra, 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, es decir, que no están gravados los recursos que reciben por concepto de los servicios de salud que prestan.

En los anteriores términos, se reitera el criterio expuesto por esta Sala en varias oportunidades³⁸.

Si bien en la sentencia de 3 de marzo de 2011³⁹, se consideró que cuando el literal d) del num. 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 la actualidad se refiere al servicio público de salud que se presta en desarrollo del plan obligatorio de salud (POS) y que los servicios médicos prestados de manera voluntaria en virtud de seguros médicos, planes complementarios salud o por mera liberalidad del cliente que requiere servicios médicos extraordinarios, están gravados con el impuesto de industria y comercio, debe precisarse que esta consideración no fue la que determinó la decisión adoptada en el fallo en mención, porque se estableció que la demandante era sujeto pasivo del impuesto al haber desarrollado *actividades industriales y comerciales*, distintas de la prestación del servicio de salud, razón por la cual se ajustó la liquidación de la sanción por no declarar discutida únicamente a los ingresos obtenidos por dichas actividades.

Caso concreto

En el sub examine de los documentos allegados al expediente se observa que:

- Según Certificación del Ministerio de la Protección Social Salud, la CLÍNICA DE LA MUJER está inscrita en el Registro Especial de Prestadores de Servicios de Salud, a nivel nacional⁴⁰.
- La Dirección de Desarrollo de Servicios de Salud - Área de Vigilancia y Control de la Oferta- de la Secretaría de Salud de la Alcaldía Mayor de Bogotá, certificó que la CLÍNICA DE LA MUJER está inscrita en el Registro Especial de Prestadores de Servicios de Salud del Distrito, como una entidad privada con ánimo de lucro y que tiene servicios habilitados de:

³⁸ 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, entre otras.

³⁹ Expediente: 17459, Fundación Cardio Infantil – Instituto de Cardiología.

⁴⁰ Fls. 152 a 155 c.p.

hospitalización, quirúrgico, consulta externa, urgencias, apoyo diagnóstico y terapéutico y en el área de promoción y prevención⁴¹.

- Del Certificado de Existencia y Representación Legal se observa que el objeto social de la CLÍNICA DE LA MUJER se circunscribe a *“Prestar toda clase de servicios médicos, quirúrgicos, hospitalarios y de laboratorio clínico”*⁴²

De acuerdo con los anteriores documentos y las normas antes analizadas, esta Corporación advierte que la CLÍNICA DE LA MUJER en su condición de entidad privada con ánimo de lucro y cuya actividad específica es la prestación de servicios de salud, está amparada por la exclusión del impuesto de industria y comercio.

Ahora bien, la Administración Distrital adicionó ingresos gravados por *“la prestación de servicios de salud diferentes al POS, es decir, medicina prepagada, atención a particulares y venta de medicamentos”*⁴³.

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

En cuanto a la venta de medicamentos, la Sala advierte que los actos acusados no especifican la forma en que realiza esta actividad, motivación deficiente que hace imposible el análisis de la glosa. Sin embargo, se observa en el cuaderno de antecedentes administrativos que la Administración recaudó el convenio de prestación de servicios de salud que tiene la CLÍNICA DE LA MUJER con la compañía SALUD COLPATRIA MEDICINA PREPAGADA y en ella se especifican los servicios médicos que presta, dentro de los que se incluyen los insumos y medicamentos para su tratamiento, atención y prevención⁴⁴.

De acuerdo con lo anterior, la demandante se obliga a suministrar los medicamentos a los pacientes, todo lo cual resulta necesario y acorde con el

⁴¹ Fls. 181 a 183 c.p. Allí se pueden ver los servicios específicos de cada uno de los indicados de manera general.

⁴² Fl. 290 c.a.

⁴³ Fl. 222 vto. c.a.

objeto de la Clínica, es decir la prestación del servicio de salud y, por ello, no puede considerarse en este caso como una actividad comercial aislada del servicio de salud.

Por lo antes analizado, esta Corporación confirmará la decisión apelada que anuló los actos administrativos demandados.

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. CONFÍRMASE la sentencia del 23 de julio del 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta Subsección "A".

2. NIÉGASE el impedimento manifestado por la Doctora Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, por las razones expuestas.

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

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sala

WILLIAM GIRALDO GIRALDO CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JUAN RAFAEL BRAVO ARTEAGA
Conjuez

⁴⁴ Fls. 152, 153 y 162 c.a.

