



CONSEJO DE ESTADO  
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., trece (13) de julio de dos mil veintitrés (2023)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2018-00753-01 (26292)
Demandante	JEMARZ S.A.S.
Demandado	SECRETARÍA DE HACIENDA DISTRITAL DE BOGOTÁ
Tema	Impuesto de industria y comercio 2009 a 2014. Devolución del tributo. Oportunidad. Pago de lo no debido. Servicios de Salud.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 20 de agosto de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B<sup>1</sup>, que dispuso:

**“PRIMERO:** *Negar las pretensiones de la demanda.*

**SEGUNDO:** *Sin condena en costas*

**TERCERO:** *Se reconoce personería al abogado Duván Felipe Ordoñez Gloria (...), para actuar en su condición de apoderado sustituto de la parte demandante, en los términos y para los fines de la sustitución de poder conferida por la doctora Juliana Martín Saldarriaga, apoderada principal, que obra en el expediente (SAMAI).*

(...)”.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

La sociedad Jemarz S.A.S. (antes, Espinoza Martínez Jairo Alberto Empresa Unipersonal E.U.) presentó con fecha 16 de diciembre de 2016, en dos escritos, solicitud de devolución del impuesto de industria y comercio (en adelante, ICA) pagado ante la Secretaría de Hacienda de Bogotá, por los períodos 2 al 6 de 2009 y los períodos 1 al 6 de los años 2010 a 2014, invocando pago de lo no debido.

El 24 de marzo de 2017, la Administración, mediante Auto Nro. 2017EE48210, ordenó practicar inspección tributaria.

El 12 de julio de 2017, mediante la Resolución Nro. DDI035291, la entidad demandada rechazó por extemporánea la solicitud de devolución del ICA por los períodos 2 a 6 de la vigencia 2009, 1 a 6 del 2010 y 1 a 5 del 2011, y negó dicha devolución respecto de los períodos 6 de 2011 y 1 a 6 de los años 2012 a 2014, bajo el argumento de que la contribuyente debió presentar una declaración de corrección y que no acreditó que los ingresos no estaban gravados por pertenecer al Sistema General de Seguridad Social en Salud.

El 02 de octubre de 2017, la actora presentó recurso de reconsideración, el cual fue resuelto por Resolución Nro. DDI034998 del 6 de julio de 2018, notificada por edicto del 25 del mismo mes y año, confirmando su decisión.

<sup>1</sup> SAMAI del Tribunal. Índice 29. Página 23.



## ANTECEDENTES PROCESALES

### Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, la demandante formuló las siguientes pretensiones<sup>2</sup>:

#### **“III. PRETENSIONES**

*De conformidad con los hechos, fundamentos y pruebas acabados de relacionar, se solicita al Honorable Tribunal que declare lo siguiente:*

1. *Se declare la nulidad de la Resolución No. DDI035291 del 12 de julio de 2017, por medio de la cual negó la solicitud de devolución por pago de lo no debido por el Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros correspondiente a las vigencias 2009 periodos 2 al 6, 2010, 2011, 2012, 2013 y 2014 periodos 1 al 6, 2011 periodos 1 al 6 (sic).*
2. *Se declare la nulidad de la Resolución DDI034998 del 7 (sic) de julio de 2018, por medio de la cual dio respuesta al Recurso de Reconsideración.*
3. *En consecuencia de lo anterior, como restablecimiento del derecho, se solicita lo siguiente:*
  - i. *Se ordene la devolución por un valor de **\$379.713.000** correspondiente al impuesto de industria y comercio, avisos y tableros correspondiente a los bimestres 2, 3, 4, 5, 6 del año 2009; 1, 2, 3, 4, 5, 6 de los años 2010, 2011, 2012, 2013 y 2014 más los intereses que correspondan, toda vez que constituyen pago de lo no debido”.*

A los anteriores efectos, invocó como violados los artículos 29 de la Constitución Política; 39 de la Ley 14 de 1983 y 39 (literal c) del Decreto 352 de 2002.

El concepto de la violación de estas disposiciones se resume así:

#### **1. Procedencia de la solicitud de devolución de pago de lo no debido por no sujeción al ICA**

Señaló que, en el ordenamiento nacional, el artículo 850 del Estatuto Tributario establece el derecho a solicitar en devolución los pagos tributarios indebidos, disposición que es aplicable al Distrito Capital. Además, en este caso, aplica la norma general de prescripción de la acción ejecutiva, prevista en el artículo 2536 del Código Civil, en concordancia con los artículos 11 y 16 del Decreto 2277 de 2012, por lo que el término para efectuar la solicitud de compensación y/o devolución por dineros pagados en exceso o de lo no debido era de 10 años<sup>3</sup>.

Manifestó que en este caso es aplicable la sentencia del 05 de mayo de 2005 (exp. 14442, C.P. María Inés Ortiz Barbosa), la cual consideró procedente la solicitud de devolución del ICA pagado por una clínica, pues afirmó que el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 exonera del pago de dicho tributo a las entidades del sector salud. Además, según la actora, en ese fallo se concluyó que no existía causa legítima para la cancelación del impuesto, por lo que se configuraba el pago de lo no debido y, como consecuencia, ordenó realizar la devolución sin exigir la corrección de las liquidaciones privadas<sup>4</sup>.

Comentó que la actora no era contribuyente del ICA, por lo que es improcedente solicitar la corrección de las declaraciones para realizar la devolución de lo pagado no debido, concepto que es diferente al de saldo a favor.

Precisó que la sociedad había obtenido la certificación que lo acreditaba dentro del registro especial de prestadores de servicios de salud desde el 26 de diciembre de

<sup>2</sup> SAMAI. Índice 2. PDF de la demanda. Página 31.

<sup>3</sup> Al respecto, citó la sentencia del 09 de agosto de 2012, exp. 18301, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

<sup>4</sup> Se refirió también a la sentencia del 15 de junio de 2016, exp. 20116, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

2011 y, que el reconocimiento de esta como IPS permitía entender que el término para solicitar la devolución del pago de lo no debido era a partir del año 2011, por lo que la petición se hizo dentro del término legal.

**2. La Secretaría Distrital de Hacienda profirió auto de archivo respecto del requerimiento especial por las vigencias 2015, períodos 5 y 6, y de 2016, periodos 1 a 6, por reconocer que la demandante no es sujeto pasivo del ICA**

Sostuvo que la entidad demandada profirió el Auto Nro. 2018EE203009 del 9 de octubre de 2018, en el que determinó que Jemarz S.A.S. no es sujeto pasivo del ICA por períodos posteriores a los discutidos en el proceso de la referencia. Afirmó que esta decisión de la Administración se fundamentó en lo previsto en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983, norma que consideró que también opera frente a los servicios complementarios al POS expresamente autorizados por las entidades competentes y por las que hagan parte del Sistema de Seguridad Social en Salud.

Afirmó que la actora era una entidad que pertenecía a dicho sistema y que el literal d) del numeral 2 del artículo 39 *ibidem* constituía una prohibición legal, general y obligatoria que se integraba a la estructura del impuesto en comento, por lo tanto, la demandante no era sujeto pasivo del tributo y, en consecuencia, procedía la devolución del pago de lo no debido.

**3. Derecho subjetivo de la devolución del pago de lo no debido**

Adujo que el pago era el cumplimiento de lo que se ha obligado a dar o hacer y que solo puede hacerse por quien esté designado para el efecto, ya que en caso de realizarse sin que exista obligación, se configuraba un pago de lo no debido y da el derecho a repetir lo pagado, pues se da un enriquecimiento sin justa causa, de conformidad con el artículo 2313 del Código Civil.

Comentó que los presupuestos del pago de lo no debido son: i) la existencia de la erogación del actor al demandado, ii) que carezca de fundamento jurídico real o presunto y iii) que obedezca a un error de quien lo hace, aun cuando sea de derecho<sup>5</sup>. Por esto, cuando la Administración exigía un impuesto sin haberse realizado el supuesto de hecho, se estaba tributando sin objeto y como consecuencia se causa un pago indebido.

Concluyó que la actora realizó los pagos del ICA por los períodos 2 a 6 de 2009 y 1 a 6 del 2010 a 2014, sin que hubiera causa legal, ya que era una entidad promotora del servicio de salud del Sistema Nacional de Salud, por lo tanto, no era sujeto pasivo del tributo, sin embargo, de forma errada creyó serlo y procedió al pago del impuesto.

**4. Estructura del hecho generador de los tributos**

Argumentó que el ICA estaba regulado en la Ley 14 de 1983 y para el caso de Bogotá en el Decreto 352 de 2002. Aclaró que, en el literal d) numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, se establecía una prohibición de gravar con el impuesto los ingresos percibidos por las entidades públicas o privadas que prestaran servicios de salud y se refirió al artículo 111 de la Ley 788 de 2002, que señala que los recursos de la seguridad social no forman parte de la base del ICA.

Se refirió a las sentencias del 16 de agosto de 2012, exp. 18114; del 24 de mayo de 2012, exp. 17914; del 19 de julio de 2012, exp. 18029; del 06 de agosto de 2014, exp. 17594; del 14 de mayo de 2015, exp. 18667; del 15 de junio de 2016, exp.

<sup>5</sup> Se refirió a la sentencia de la Corte Suprema de Justicia del 23 de abril de 2003, exp. 7651 M.P. Silvio Fernando Trejos Bueno y citó García Novoa, Cesar, La devolución de Ingresos Tributarios Indebidos.



20116; del 29 de agosto de 2015, exp. 20717 y del 04 de mayo de 2017, exp. 20753. Luego, aseguró que los fallos referidos expusieron en qué condiciones opera la no sujeción del ICA en la prestación de servicios de salud, entre las cuales se encontraba ser una entidad que integra el Sistema General de Seguridad Social en Salud y que se ocupen de prestaciones del Plan Obligatorio de Salud (hoy plan de beneficios).

#### **5. Vigencia de la no sujeción al ICA de los hospitales adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Salud**

Reiteró que todas las entidades que integran el Sistema General de Seguridad Social en Salud, y las clínicas y hospitales adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Salud, no son sujetos pasivos del ICA.

Expresó que 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*” de la Ley 10 de 1990, lo cual dio lugar a un debate jurídico, en cuanto a qué entidades lo conforman. Este aspecto fue decantado por la jurisprudencia del Consejo de Estado precisando que está integrado, tanto por las entidades públicas y privadas del sector salud, como por las de otros sectores que inciden en los factores de riesgos para la salud.

Así, la demandante en su condición de entidad de derecho privado dedicada a la prestación de servicios de salud, generales y especializados, además de servicios particulares en los cuales actúa como IPS, se encuentra dentro del supuesto de la exclusión subjetiva del impuesto, al cumplir con los requisitos legales, tanto con los vigentes bajo el marco de la Ley 10 de 1990, como los dispuestos en desarrollo de las leyes 100 de 1993 y 715 de 2001, por lo que tenía derecho a la devolución del ICA pagado, más los correspondientes intereses, por constituir un pago de lo no debido.

#### **6. Las pruebas aportadas por Jemarz S.A.S. se entienden anexadas dentro del término pertinente**

Los documentos solicitados por la Oficina de Control Masivo de la Subdirección de Educación Tributaria y Servicio de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá se allegaron en término, pero no se tuvieron en cuenta por la Administración, violando el derecho al debido proceso, ya que estos permitían entender la argumentación jurídica y la procedencia de la devolución del ICA pagado indebidamente.

#### **Oposición de la demanda**

La demandada contravirtió las pretensiones de la actora argumentando lo siguiente:

Señaló que la calidad de sujeto pasivo del ICA no dependía únicamente de la condición de la entidad prestadora del servicio de salud, sino del servicio mismo que se ejecutaba. Por esto, la actora debió demostrar que los ingresos gravados fueron obtenidos por la prestación de servicios de salud excluidos y que los dineros objeto de la solicitud de devolución eran recursos generados por dichos servicios, conforme con el artículo 113 del Decreto Distrital 807 de 1993 y el artículo 167 del Código General del Proceso.

Comentó que la carga de la prueba le correspondía a la demandante quien alegaba la no sujeción<sup>6</sup>, sin embargo, dentro del expediente no existía prueba de dicha afirmación, y aclaró que se debía determinar qué ingresos correspondían al POS y cuáles no.

<sup>6</sup> En este punto se refirió a la sentencia del 21 de febrero de 2019, exp. 21551, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.





Manifestó que la solicitud de devolución fue presentada de forma extemporánea, motivo por el cual procedía el rechazo definitivo respecto de los períodos 2 a 6 de 2009, 1 a 6 de 2010 y 1 a 5 de 2011, en la medida en que la actora contaba con 5 años para presentar la petición. En relación con este término citó la sentencia del 13 de agosto de 2009, exp. 16569, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Expuso que, respecto de los demás períodos solicitados en devolución, se negó la petición porque no se configura un pago de lo no debido, pues la sociedad es sujeto pasivo del ICA por las actividades que desarrolla en Bogotá y, en consecuencia, tenía el deber formal de presentar las declaraciones del tributo.

Alegó que en caso de que la demandante hubiera declarado valores superiores a los que legalmente le correspondían, se configuraba un pago en exceso, que requiere la modificación del denuncia tributario, procedimiento que se debió efectuar bajo los términos del artículo 20 del Decreto 807 de 1993, esto es, corregir la declaración dentro del año siguiente al vencimiento del plazo para presentar la declaración reflejando el saldo a favor. Además, la información contenida en las declaraciones se presume veraz y para su modificación se requiere que la Administración adelante un procedimiento tendiente a desvirtuarla. Al respecto, hizo alusión a las sentencias del 4 de septiembre de 2003, exp. 2001-09018-01, C.P. Ligia López Díaz y del 8 de julio de 2010, exp. 16965, C.P. William Giraldo Giraldo.

Finalmente, interpuso la excepción genérica del artículo 282 del Código General del Proceso.

### **Sentencia apelada**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, negó las pretensiones de la demanda<sup>7</sup> con fundamento en los siguientes argumentos:

Precisó que las disposiciones tributarias no señalaban un término para solicitar la devolución del pago en exceso o de lo no debido, por lo que debía aplicarse la norma general de prescripción consagrada en el artículo 2536 del Código Civil, modificada por la Ley 791 de 2002, esto es, cinco años a partir del pago. Para lo cual el interesado debía acreditar un título que demostrara la realización de la erogación y las razones de hecho y de derecho que catalogaban la erogación como indebida o excesiva.

Dijo que la petición de devolución fue elevada el 16 de diciembre de 2016 y que los pagos del ICA para los períodos de 2 a 6 de 2009, 1 a 6 de 2010; y 1 a 5 de 2011 fueron efectuados entre el 19 de mayo de 2009 y el 18 de noviembre de 2011, es decir que entre uno y otro momento transcurrieron más de 5 años, de tal modo que operó la prescripción del derecho de la actora a solicitar la devolución.

En relación con los bimestres 6 de 2011 y 1 a 6 de 2012 a 2014, manifestó que el literal d) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 consagraba la prohibición de gravar con ICA a los hospitales adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Salud, norma adoptada en el artículo 39 del Decreto Distrital 352 de 2002, que además precisa que estas entidades serán sujetos del referido impuesto cuando realicen actividades industriales o comerciales. De manera que los recursos que se perciban por actividades distintas a la prestación de servicios de salud están gravados, toda vez que el beneficio tributario se determina por la actividad que el ente prestador de servicios de salud realice.

Destacó que el Consejo de Estado<sup>8</sup> consideró que los ingresos percibidos por las IPS están desgravados, por estar afectos a una destinación específica por mandato

<sup>7</sup> Samai del Tribunal, índice 3; si bien el Tribunal dio traslado de las excepciones de fondo propuestas por la demandada, estas no fueron objeto de pronunciamiento por parte del a quo.

<sup>8</sup> Citó la sentencia del 4 de abril de 2019, exp. 20204, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

constitucional, siempre y cuando correspondan a: recursos del régimen contributivo y subsidiado del Sistema; recursos del FOSYGA, actualmente la ADRES; recursos originados en regímenes especiales de seguridad social en salud; y recursos del Sistema de Seguridad Social en Riesgos Laborales.

Adujo que, en el caso concreto, recaía sobre la demandante la carga de demostrar los hechos que configuran el supuesto de aplicación de la desgravación que alega en su favor. Por ello debía acreditar que, por virtud de los artículos 93 de la Ley 633 de 2000 y 111 de la Ley 788 de 2002, tenía la calidad de integrante del Sistema General de Seguridad Social en Salud y, adicionalmente, que los ingresos obtenidos por la realización de actividades de salud humana correspondían a recursos del Sistema de Seguridad Social.

Así, al no obrar prueba de tal situación no procedían las peticiones de la demanda, pues insistió en que no bastaba con demostrar que la demandante tenía por objeto la prestación del servicio de salud, sino que también era indispensable acreditar la calidad de sus ingresos.

Finalmente, no condenó en costas por no encontrarse aprobadas.

### Recurso de apelación

La **demandante** recurrió la decisión del Tribunal, señalando que el *a quo* desestimó las pretensiones al considerar que el sólo hecho de que la actora se encontrara inscrita en el Registro Especial de Prestadores de Servicios en Salud no generaba *per se* el derecho a la devolución del ICA y que debía demostrar que los ingresos provenían de recursos del régimen de seguridad social.

Precisó que se vulneraba el debido proceso y el derecho a la defensa porque el Tribunal aplicó el requisito fijado en la Sentencia del 4 de abril de 2019 (exp. 20204, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez), que consiste en el deber del contribuyente de demostrar que los ingresos provienen del régimen de seguridad social, lo que a su juicio desconoce la controversia planteada con la demanda. Así, destacó que el *a quo* debió solicitar las pruebas necesarias para demostrar que los ingresos de la actora provienen del Sistema General de Seguridad Social en Salud, con el fin de garantizar los derechos antes referidos.

Reiteró los argumentos de la demanda según los cuales, la no sujeción del ICA prevista en el literal d) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 es de carácter subjetiva, por lo que gozan del beneficio tributario todas las entidades pertenecientes al Sistema General de Seguridad Social en Salud, como lo es la actora. Además, resaltó que las pruebas que invocó se allegaron dentro del término pertinente, contrario a lo dicho por la entidad demandada en la Resolución Nro. DDI035291 (que negó la solicitud de devolución), y demuestran que sus ingresos provienen de la prestación de servicios de salud.

Afirmó que la solicitud de devolución por los períodos 2 a 6 del año 2009 y 1 a 6 de 2010 a 2014 fue oportuna en la medida en que aplicaba la norma general de prescripción de la acción ejecutiva, esto es 10 años, término que corría a partir del año 2011, con el reconocimiento de la actora por parte de la Dirección de Desarrollo de Servicios de Salud dentro del Registro Especial de Prestadores de Servicios en Salud. Además, indicó que no se encontraba obligada a presentar solicitud de corrección porque se trataba de un pago de lo no debido.

### Oposición al recurso

La **demandada** no presentó escrito.

### Concepto del Ministerio Público

El Procurador delegado ante esta Corporación no se pronunció.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

Atendiendo los cargos de apelación formulados por la demandante contra la sentencia de primera instancia, la Sala juzgará la legalidad de los actos acusados, para lo cual se deberá determinar si i) prescribió el derecho a la devolución del pago de lo no debido por los bimestres 2 a 6 del año 2009 y 1 a 6 de los años 2010 a 2014; y si ii) la actora no es sujeto pasivo del pago del ICA, al tenor del literal d) numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, norma adoptada por el Distrito de Bogotá en el literal c del artículo 39 del Decreto Distrital 352 de 2002. Con relación a este punto, también se verificará si el Tribunal tenía la obligación de decretar pruebas de oficio para determinar que los ingresos declarados pertenecen al Sistema General de Seguridad Social en Salud.

### 1. Término para solicitar la devolución del pago de lo no debido

Argumenta la apelante que la solicitud de devolución de lo pagado por los períodos 2 a 6 de 2009 y 1 a 6 de los años 2010 a 2014 fue oportuna porque, de acuerdo con la norma general de prescripción de la acción ejecutiva del artículo 2536 del Código Civil, tenía un plazo de 10 años. En todo caso, sostuvo que el término para pedir la devolución debe contarse a partir del año 2011, con el reconocimiento de la actora por parte de la Dirección de Desarrollo de Servicios de Salud, dentro del Registro Especial de Prestadores de Servicios de Salud.

De antemano, la Sala advierte que los actos acusados y la sentencia de primera instancia no afirmaron que la solicitud de devolución fue extemporánea por los periodos 6 de 2011 y 1 a 6 de 2012 a 2014.

Ahora, para decidir este cargo de la apelación, se pone de presente que para el momento en que ocurrieron los hechos de la demanda estaba vigente el Decreto 2277 de 2012, compilado actualmente por el Decreto 1625 de 2016, que en los artículos 11 y 16 establecen que el plazo para presentar las solicitudes de devolución de los pagos en exceso o no debidos es el término de prescripción de la acción ejecutiva prevista en el artículo 2536 del Código Civil, norma que fue modificada por el artículo 8 de la Ley 791 de 2002 y que sobre este aspecto señala:

*“Artículo 2536. Prescripción de la acción ejecutiva y ordinaria. La acción ejecutiva se prescribe por cinco (5) años. Y la ordinaria por diez (10)”.*

Así las cosas, el término de prescripción aplicable a este caso es de 5 años y no de 10, como lo afirmó la demandante.

Además, se destaca que esta Sección señaló, en sentencia del 30 de octubre de 2019 (exp. 21910, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto) que *“el término de prescripción se contabiliza desde la realización del pago, pues es desde ese momento que se puede hablar de la existencia de un pago de lo no debido, y en consecuencia, que se configura la obligación para la administración de reintegrar esos recursos”*<sup>9</sup>. Así, el administrado tiene el derecho a solicitar la devolución de lo que pagó indebidamente, siempre y cuando no haya prescrito el derecho a pedir la devolución, por haber transcurrido más de 5 años, desde la fecha en que efectuó el pago no debido. En consecuencia, para determinar si la solicitud de devolución fue oportuna, contrario a lo expuesto en la apelación, es irrelevante determinar el momento en que la actora fue inscrita en el Registro Especial de Prestadores de Servicios de Salud.

A partir de ello, debe definirse si para el caso sometido a análisis, la solicitud por los períodos 2 a 6 de 2009 y 1 a 6 de 2010 y 1 a 5 de 2011 fue oportuna. A estos efectos, encuentra la Sala que la actora presentó las declaraciones del ICA por los períodos 2009 a 2011, así<sup>10</sup>:

<sup>9</sup> Esta postura fue reiterada en sentencias del 27 de mayo de 2021, exp. 24686, C.P. Milton Chaves García, del 14 de julio de 2022, exp. 26553, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello y del 27 de octubre del mismo año, exp. 26568, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>10</sup> Expediente físico. CD del FI. 117. PDF 1-2 de los antecedentes administrativos. Páginas 64 a 71



AÑO 2009		
Período	Presentación de la declaración	Formulario
Bimestre 2	19 de mayo de 2009	2009102010005162310
Bimestre 3	09 de julio de 2009	2009102010016570150
Bimestre 4	17 de septiembre de 2009	2009102010016571590
Bimestre 5	19 de noviembre de 2009	2009102010008865110
Bimestre 6	19 de enero de 2010	2010102010009696570

AÑO 2010		
Período	Presentación de la declaración	Formulario
Bimestre 1	17 de marzo de 2010	2010102010002059090
Bimestre 2	19 de mayo de 2010	2010102010015011880
Bimestre 3	19 de julio de 2010	2010102010015073100
Bimestre 4	17 de septiembre de 2010	2010102010045213010
Bimestre 5	19 de noviembre de 2010	2010302010117018940
Bimestre 6	19 de enero de 2011	2011102010045213020

AÑO 2011		
Período	Presentación de la declaración	Formulario
Bimestre 1	18 de marzo de 2011	2011102010018045480
Bimestre 2	19 de mayo de 2011	2011102010020184220
Bimestre 3	19 de julio de 2011	2011302010117321547
Bimestre 4	16 de septiembre de 2011	2011302010119887900
Bimestre 5	18 de noviembre de 2011	2011302010122867854
Bimestre 6	19 de enero 2012 <sup>11</sup>	2012302010101978716

De esta forma, para los bimestres 2 a 6 del 2009; 1 a 6 de 2010 y 1 a 5 de 2011 prescribió el derecho a solicitar la devolución, como lo expuso el *a quo*, toda vez que la solicitud se presentó el 16 de diciembre de 2016 y los denuncios fueron presentados entre el 19 de mayo de 2009 al 18 de noviembre de 2011, es decir más de 5 años desde la realización del pago.

En consecuencia, no prospera el cargo de apelación.

**2. Desgravación de los servicios de salud en materia de ICA y aplicación del precedente**

Argumenta la apelante que la actora no es sujeto pasivo del ICA, en virtud de la exclusión subjetiva de las entidades perteneciente al Sistema General de Seguridad Social en Salud, lo que consideró demostrado con las pruebas que, contrario a lo dicho por la demandada, fueron aportadas oportunamente en el trámite administrativo.

Para resolver este cargo de la apelación, destaca la Sala que el legislador ha regulado en varias oportunidades el alcance de la desgravación a la que aluden las partes, particularmente, en la Ley 14 de 1983, en la Ley 50 de 1984, en el Decreto Ley 1333 de 1986, en la Ley 633 de 2000 y, finalmente, para la época de los hechos de la demanda en la Ley 788 de 2002<sup>12</sup>, que en el artículo 111 establece lo siguiente:

*“Artículo 111. En su condición de recursos de la seguridad social, no forman parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, los recursos de las entidades integrantes del Sistema General de Seguridad Social en Salud, en el porcentaje de la Unidad de Pago Per 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” (aparte tachado declarado inconstitucional en la Sentencia C-1040 de 2003).*

Ahora bien, el criterio de decisión actual, recogido en la sentencia del 4 de abril de 2019, exp. 20204, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez, dispuso que los ingresos percibidos por las IPS no están gravados con ICA cuando corresponden a recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, pues ellos están afectos a una destinación específica por mandato del artículo 48 de la Constitución. Así, precisó que únicamente gozan del beneficio tributario:

<sup>11</sup> A partir de esta declaración no hay prescripción de la solicitud de devolución de lo pagado no debido.  
<sup>12</sup> Analizada en las sentencias de la Corte Constitucional C-245 de 2002 (MP: Manuel José Cepeda Espinosa) y C-1040 de 2003 (MP: Clara Inés Vargas Hernández).





- Los recursos del régimen contributivo y subsidiado del Sistema General de Seguridad Social en Salud.
- Los recursos del FOSYGA, actualmente la ADRES;
- Los recursos originados en Regímenes Especiales de Seguridad Social en Salud;
- Los recursos del Sistema de Seguridad Social en Riesgos Laborales.

De manera que, contrario a lo dicho por la apelante, la exclusión prevista en la ley no es subjetiva, pues los servicios o planes de salud que no se financian con recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, sino con pagos hechos por el respectivo cotizante para cubrir prestaciones en salud distintas a las contempladas en el POS o, actualmente, en el plan de beneficios en salud, no se encuentran cubiertos por la desgravación del ICA prevista en el artículo 111 de la Ley 788 de 2002. Por este motivo, es necesario que el actor demuestre que los ingresos provienen del régimen contributivo o subsidiado, en cumplimiento del POS o del plan de beneficios en salud, o que provienen de pagos efectuados por el ADRES, o por recursos de Regímenes Especiales de Seguridad Social en Salud o derivados del Sistema de Seguridad Social en Riesgos Laborales.

Ahora bien, señala la apelante que el *a quo* violó su derecho al debido proceso y de defensa al aplicar las reglas jurisprudenciales de la sentencia del 4 de abril de 2019 antes citada, ya que esta exige probar que los recursos provienen del Sistema General de Seguridad Social en Salud, aspecto que no tiene relación con la controversia planteada en la demanda. En todo caso, afirmó que, si el Tribunal consideró necesario demostrar esa circunstancia, debió solicitar las pruebas para tal fin.

Al respecto, advierte la Sala que la sentencia del 4 de abril de 2019 (exp. 20204) no fijó nuevos requisitos probatorios, sino que precisó los ingresos percibidos por IPS que se entienden exentos del ICA, así:

*“Precisada la norma que rige la desgravación en el ICA de los ingresos derivados de la prestación de servicios de salud (i.e. el artículo 111 de la Ley 788 de 2002, en la versión resultante tras el pronunciamiento de constitucionalidad hecho en la sentencia C-1040 de 2003), procede la Sala a especificar el alcance actual de la disposición.*

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

*(...)*

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

*Así, para la Sala, los ingresos percibidos por las IPS que están exentos, porque proceden de recursos pertenecientes al SGSSS que por mandato constitucional están afectos a una destinación específica (...).”*

Con base en lo anterior, no se vulneró el derecho al debido proceso de la actora por parte del Tribunal al exigir que acreditara que los recursos percibidos corresponden al Sistema General de Seguridad Social en Salud y tampoco tenía la obligación de

solicitarle las pruebas necesarias para demostrar ese hecho ni procedía su decreto como pruebas de oficio, pues para el momento de la presentación de la demanda estaba vigente el artículo 111 de la Ley 788 de 2002, analizado por la Sentencia C-1040 de 2003, de tal modo que le correspondía a la actora demostrar el supuesto de hecho de la norma invocada y que consagra el efecto jurídico perseguido por ella, según las reglas de carga de la prueba del artículo 167 del Código General del Proceso.

Se destaca, adicionalmente, que esta Sala ha reiterado la posición de la sentencia referida en los fallos del 25 de marzo de 2021 (exp. 24884, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez) y del 22 de abril del 2021 (exp. 21163, C.P. Milton Chaves García), providencias que contienen el criterio de decisión actual en relación con los ingresos percibidos por las IPS que reciben recursos pertenecientes al Sistema General de Seguridad Social en Salud.

Frente a la oportunidad de las pruebas aportadas en el trámite administrativo, la Sala evidencia que, contrario a lo expuesto en la apelación, la entidad demandada no dejó de valorarlas porque fueran extemporáneas. En realidad, la Resolución Nro. DDI035291 del 12 de julio de 2017 indicó que *“el contribuyente anexó pruebas con un total de 102 folios los cuales fueron anexados al expediente”*<sup>13</sup>, por lo que no se acreditó la violación del derecho al debido proceso de la apelante por este motivo. En todo caso, la Sala procederá a estudiar dichas pruebas.

Precisado lo anterior, para determinar si la actora goza del beneficio tributario y, por lo tanto, procede la devolución del ICA pagado, la Sala observa que se encuentran probados en el plenario los siguientes hechos relevantes:

1. En el certificado de existencia y representación legal de la sociedad Jemarz S.A.S., expedido por la Cámara de Comercio de Bogotá el 21 de noviembre de 2018, se señala como objeto social: *“(…) LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE MEDICINA Y SALUD COMO PARTE INTEGRAL DEL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD (…)”*<sup>14</sup>.
2. Certificado expedido el 9 de abril de 2014 por la Dirección de Desarrollo de Servicios de Salud de la Alcaldía Mayor de Bogotá D.C., en donde la actora figura en el Registro Especial de Prestadores de Servicios de Salud, con fecha de inscripción del 26 de diciembre de 2011 y vigencia hasta 26 de noviembre de 2015<sup>15</sup>.
3. Solicitudes de devolución y/o compensación a título de pago de lo no debido por concepto de ICA, presentadas mediante dos escritos del 16 de diciembre de 2016, correspondiente a los bimestres 2 a 6 del año 2009 y 1 a 6 de los años 2010 a 2014<sup>16</sup>.
4. El 3 de febrero de 2017, por Auto Nro. 2017EE11453, la Oficina de Cuentas Corrientes y Devoluciones de la Subdirección de Recaudación, Cobro y Cuentas Corrientes de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá ordenó abrir pruebas dentro del trámite de devolución y/o compensación y suspender el término de 50 días para ejecutar la devolución, fijado en el artículo 148 del Decreto Distrital 807 de 1993<sup>17</sup>.

<sup>13</sup> SAMAI. Índice 2. PDF de anexo de la demanda. Página 12.

<sup>14</sup> SAMAI. Índice 2. PDF de los anexos de la demanda. Página 2.

<sup>15</sup> Expediente físico. CD del Fl. 117. PDF 1-2 de los antecedentes administrativos. Página 63.

<sup>16</sup> *Ibidem*. Páginas 29 a 49 y 72 a 90.

<sup>17</sup> *Ibidem*. Páginas 154 a 155.

5. El 24 de marzo de 2017, por auto Nro. 2017EE48210, se ordenó practicar inspección tributaria/contable a la actora, por concepto del ICA solicitado en devolución<sup>18</sup>.
6. La anterior actuación se llevó a cabo mediante visita del 27 de abril de 2017<sup>19</sup>, en cuya acta consta que se informó a la contribuyente que *“LOS INGRESOS NO GRAVADOS SON LOS PERTENECIENTES AL SISTEMA OBLIGATORIO DE SALUD POS POR LO CUAL SE LES SOLICITA CERTIFICACIÓN DE LOS INGRESOS POR PARTE DE LAS ENTIDADES COMPETENTES EN CADA UNO DE LOS PERIODOS Y ASÍ EMITIR CONCEPTO SI EL CONTRIBUYENTE ES SUJETO O NO DEL IMPUESTO”*<sup>20</sup>. En cumplimiento de lo anterior, se aportaron las siguientes pruebas:
  - Certificado de retención del ICA expedido por Médicos Asociados S.A., por los años gravables 2012 a 2015<sup>21</sup>.
  - Certificación de la Caja de la Compensación Familiar CAFAM sobre las transacciones comerciales realizadas con la demandante por los periodos 2009 a 2014<sup>22</sup>, donde se especificaron cuáles fueron los servicios médicos prestados, pero no se indicó si correspondían al POS o si los pagos se efectuaron con recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud o de Riesgos Profesionales.
  - Oficio de la compañía Suramericana S.A. emitido el 18 de mayo de 2018 indicando, por un lado, que no se registran servicios facturados por los años 2009 y 2010, y por el otro, las facturas y los valores correspondientes a los servicios prestados a la actora por los años 2011 a 2014<sup>23</sup>.
  - Certificación expedida por Colmena Seguros el 2 de junio de 2017, en donde consta que la demandante ingresó como su proveedor a partir del 16 de junio de 2014 y que *“posterior a esto se realizó legalización de contrato con una vigencia comprendida entre el 15 de febrero de 2015 y el 15 de marzo de 2016”*, pese a lo cual reconoce que la prestación de servicios de salud a sus afiliados *“empezó a ejecutarse desde el mes de agosto de 2014, pero la IPS empezó a realizar facturación de los servicios prestados en el mes de febrero de 2015”*<sup>24</sup>. Sobre este punto, se destaca que esta certificación, si bien acredita la prestación de servicios de salud en los últimos bimestres de 2014, no da certeza de que los pagos hayan sido realizados con fundamento en el POS o con recursos del Sistema.
  - Certificados de retención en la fuente por impuesto sobre la renta y por ICA proferido por Colseguros S.A. por el 5 bimestre de 2011<sup>25</sup>.
  - Certificados de retención en la fuente de Allianz Seguros de Vida S.A. por impuesto sobre la renta del periodo 2012 y por ICA respecto del 3° y 4° bimestre de 2012<sup>26</sup>.
  - Certificación proferida por la Cooperativa de Salud Comunitaria Empresa Prestadora de Salud Subsidiada (Comparta EPSS) por los años 2013 y 2014<sup>27</sup>. Aunque esta certificación corresponde a los periodos discutidos, se advierte que identifica como *“Centro Costo Factura”* a la ciudad de *“Girardot”*, de tal modo que no otorga certeza de que corresponda a servicios prestados en Bogotá ni permite descartar que dichos ingresos fueron declarados por concepto de ICA en Girardot.
  - Certificaciones emitidas por el Centro de Control de Cáncer Ltda., por la prestación de servicios médicos de radiocirugía por parte de la actora durante los

<sup>18</sup> *Ibidem*. Páginas 156 a 157.

<sup>19</sup> *Ibidem*. Páginas 168 a 170.

<sup>20</sup> *Ibidem*. Página 169.

<sup>21</sup> *Ibidem*. Páginas 190 a 208.

<sup>22</sup> *Ibidem*. Páginas 209 a 210.

<sup>23</sup> *Ibidem*. Páginas 211 a 215.

<sup>24</sup> *Ibidem*. Páginas 216 a 219.

<sup>25</sup> *Ibidem*. Páginas 220 a 221.

<sup>26</sup> *Ibidem*. Páginas 222 a 224.

<sup>27</sup> *Ibidem*. Páginas 225 a 226.

períodos 6 de 2009; 4 a 6 de 2010; y 1 y 2 de 2011, frente a los cuales la petición de devolución fue extemporánea, según se expuso previamente. Además, se allegó el certificado por la prestación de los mismos servicios en los periodos 2, 3 y 6 de 2012<sup>28</sup>, pero no determina si dichos servicios corresponden al Sistema.

- Respuesta de la Asociación Colombiana de Neurología, con fecha del 8 de junio de 2017, a un derecho de petición presentado por la demandante, en la que asegura que en su base de datos no obra constancia de alguna relación con Jemarz S.A.S<sup>29</sup>.
- Certificación del 7 de junio de 2017 expedida por el Hospital Universitario San Ignacio, relacionada con la prestación de servicios de neurocirugía por parte de la actora, por el año 2009, período por el cual la petición fue extemporánea. Además, indicó que para los bimestres 1 a 6 de los años 2010 a 2014, la demandante no prestó sus servicios al Hospital<sup>30</sup>.
- Relación de facturas expedidas por la actora a la Clínica de Marly S.A., desde el 10 de junio de 2009 a 10 de mayo de 2017, de las cuales no se identifica el tipo de servicios prestados ni el tipo de recursos ejecutados<sup>31</sup>.
- Certificaciones de retención en la fuente del impuesto sobre la renta y complementarios, expedida por Axxa Colpatria Seguros de Vida S.A. (Colpatria Medicina Prepagada S.A.) por los años gravables 2013 y 2014<sup>32</sup>.
- Certificados de retención de ICA y del impuesto sobre la renta y complementarios por los años 2009 a 2013, expedidos por Compañía de Medicina Prepagada Colsanitas S.A.<sup>33</sup>. Además, la empresa indicó que, en la información que tiene en su poder, no figuran pagos efectuados a la actora por el año 2014.
- Constancia emitida el 22 de junio de 2017 por la Fundación Hospital Infantil Universitario de San José, por los años 2011 a 2014, en donde se relacionan los contratos de prestación de servicio cuyo objeto *“incluía llevar a cabo conjuntamente”* cirugías neurológicas de todos los niveles de complejidad, en la que no se especifican si dichos servicios estaban relacionados con un plan de beneficios o servicios médicos privados<sup>34</sup>.

En ese contexto, la Sala observa que, si bien el objeto social de la demandante indica que prestaba, entre otros, servicios de salud, ninguno de los medios de prueba que obran en el plenario demostraron las circunstancias propias de la desgravación del ICA que la actora buscaba acreditar a fin de lograr la devolución de los impuestos pagados, esto es, no demuestran que los ingresos provienen del régimen contributivo o subsidiado, en cumplimiento del POS o del plan de beneficios en salud, o de pagos efectuados por el ADRES, o por recursos de Regímenes Especiales de Seguridad Social en Salud o derivados del Sistema de Seguridad Social en Riesgos Laborales.

Así, por ejemplo, se echa de menos la discriminación en la contabilidad de cuáles ingresos percibidos en los períodos debatidos tenían origen en el Sistema General de Seguridad Social en Salud que remuneraban la prestación de servicios de salud conforme a tal régimen, a la luz de lo establecido en el artículo 111 de la Ley 788 de 2002, que corresponderían a los ingresos desgravados, tal como lo afirmó el *a quo*. De igual modo, los certificados de la prestación de los servicios de salud no dan constancia de que correspondan a recursos del Sistema. Y, para el caso de Comparta EPSS, no hay constancia de que se trate de servicios prestados en la ciudad de Bogotá.

Por consiguiente, la Sala considera que la demandante no acreditó el supuesto de

<sup>28</sup> *Ibidem*. Páginas 227 a 236.

<sup>29</sup> Expediente físico. CD del Fl. 117. PDF 2-2 de los antecedentes administrativos. Página 2.

<sup>30</sup> *Ibidem*. Página 3.

<sup>31</sup> *Ibidem*. Páginas 4 a 8.

<sup>32</sup> *Ibidem*. Páginas 9 a 10.

<sup>33</sup> *Ibidem*. Páginas 11 a 22.

<sup>34</sup> *Ibidem*. Páginas 23 a 39.





hecho de la norma de exención, cuya aplicación solicita para sustentar el pago de lo no debido.

Finalmente, en este punto se precisa que no se analizará la necesidad de presentar una declaración de corrección para obtener la devolución de lo pagado no debido, puesto que la falta de prueba de que los ingresos no están gravados con ICA basta para negar la petición frente a los periodos 6 de 2011 y 1 a 6 de los años 2012 a 2014.

Por tanto, tampoco prospera el cargo de apelación.

Por las razones expuestas, la Sala confirmará la sentencia apelada, la cual negó las pretensiones de la demanda.

### **Condena en costas**

En esta instancia no habrá lugar a condena en costas, porque en el expediente no se probó su causación como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable al caso concreto por expresa remisión del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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

### **FALLA**

1. **Confirmar** la sentencia de primera instancia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, del 20 de agosto de 2021.
2. Sin condena en costas.

**Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase** el expediente al tribunal de origen. **Cúmplase.**

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

(Firmado electrónicamente)  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**  
Presidenta

(Firmado electrónicamente)  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**  
Aclaró voto

(Firmado electrónicamente)  
**MILTON CHAVES GARCÍA**

(Firmado electrónicamente)  
**WILSON RAMOS GIRÓN**