



Libertad y Orden

**República de Colombia**  
**Ministerio de Hacienda y Crédito Público**  
**Dirección General de Apoyo Fiscal**

# **APOYO A LA GESTIÓN TRIBUTARIA DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES**

**Boletín No. 10 • Bogotá, D. C., agosto de 2008**



Libertad y Orden

República de Colombia  
**Ministerio de Hacienda y Crédito Público**

**Óscar Iván Zuluaga Escobar**  
 Ministro

**Ana Lucía Villa Arcila**  
 Directora General de Apoyo Fiscal

**Luis Fernando Villota Quiñones**  
 Subdirector de Fortalecimiento  
 Institucional Territorial

**Néstor Mario Urrea Duque**  
 Subdirector de Apoyo al Saneamiento  
 Fiscal Territorial

**Elaboración**

Daniel Antonio Espitia Hernández  
 Andrés Mauricio Medina Salazar  
 Javier Mora González  
 Claudia Helena Otálora Cristancho  
 María Alejandra Sarmiento Vallejo  
 César Segundo Escobar Pinto

**Comité de Redacción**  
 Ana Lucía Villa Arcila

**Coordinación edición**  
 Rosa Angélica Villamil Martínez

**Diagramación e impresión**  
 Imprenta Nacional de Colombia

Carrera 8ª No. 6-64. Bogotá, D. C.  
 Conmutador 3811700 ext. 2280

## ÍNDICE GENERAL

<b>PRESENTACIÓN</b>	3
<b>I. JURISPRUDENCIA</b>	3
1.1. Contribución para el deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre	3
1.2. Impuesto predial unificado. Tarifas. El uso del suelo solo puede ser considerado para el área urbana	4
<b>II. IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO. ENTIDADES DE SALUD</b>	7
2.1. Entidades Promotoras de Salud administradoras de régimen contributivo (EPS)	7
Unidades de Pago por Capitalización UPC	7
Copagos y cuotas moderadoras	9
Planes complementarios y primas de sobreaseguramiento	11
2.2. Entidades Promotoras de Salud administradoras de régimen subsidiado (EPSS)	11
2.3. Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud (IPS)	12

## PRESENTACIÓN

**A**gotada la primera jornada de capacitaciones del año 2008, continuamos con la divulgación de los Boletines, que en esta oportunidad se ocupará de incluir extractos de unos fallos recientes del Consejo de Estado en los que se pronunció acerca del principio de legalidad en materia tributaria y el correspondiente efecto de nulidad de normas que no se ajustan a los límites señalados por la ley. Asimismo, nos referiremos a un tema de constante consulta como es el del impuesto de industria y comercio a cargo de las entidades de salud, tomando como punto de partida la normatividad vigente y el desarrollo jurisprudencial que ha dado alcance a tales disposiciones.

Es importante para nosotros contar con sus opiniones en relación con las presentes publicaciones, a través del correo electrónico [atención\\_usuario@minhacienda.gov.co](mailto:atención_usuario@minhacienda.gov.co).

**Ana Lucía Villa Arcila**  
Directora General de Apoyo Fiscal

## I. JURISPRUDENCIA

### **1.1. Contribución para el deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre**

Sentencia del Consejo de Estado Sección Cuarta del doce (12) de junio de dos mil ocho (2008) Consejero Ponente: HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ, Radicación: 73001233100020040029201, número interno: 15498.

El fallo del Consejo de Estado declaró la nulidad de la Ordenanza que estableció en el Departamento del Tolima la *contribución para el deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre* bajo las siguientes consideraciones:

*“La Sala ha expresado en numerosas providencias<sup>1</sup> que la facultad de establecer tributos a cargo de las entidades territoriales se encuentra sometida al principio de legalidad tributaria, que incluye la participación del órgano de **representación***

*popular para el señalamiento de los tributos y la **predeterminación** de los elementos esenciales de los mismos.*

*La representación popular implica que no puede haber impuesto sin que estén representados los eventuales afectados, y por ello la Constitución autoriza únicamente al Congreso, Asambleas y Concejos a establecer impuestos, contribuciones fiscales y parafiscales dentro de los marcos establecidos en el artículo 338 de la Constitución Nacional, conforme al poder originario y derivado.*

*La predeterminación se refiere a que corresponde a esos órganos fijar sus elementos, por lo que deben*

<sup>1</sup> Sentencias del 8 de junio de 2001, exp. 11997, C. P. Doctor Germán Ayala Mantilla; 28 de enero de 2000, exp. 9723, C.P. Doctor Daniel Manrique Guzmán y 29 de septiembre de 2005, exp. 14562, C. P. Doctora María Inés Ortiz Barbosa.

indicar los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria, así como los hechos, las bases gravables y las tarifas salvo autorización respecto de tasas y contribuciones.

Aunque los artículos 294, 317 y 362 de la Constitución Política reafirman la autonomía fiscal de las entidades territoriales y salvaguardan la propiedad de sus recursos tributarios, **sus potestades tributarias no son ilimitadas**, como se deriva del artículo 287 [numeral 3] *ibídem*, y los artículos 300[4] y 313[4] de la Constitución, cuando disponen que las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, **dentro de los límites de la Constitución y la Ley**, y en tal virtud pueden administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones.

Por ende, la creación de los tributos corresponde a la Ley, y a partir de ella, las Asambleas o los Concejos pueden ejercer su poder de imposición, siempre y cuando respeten el marco establecido por la disposición de rango legal<sup>2</sup>.

Así las cosas, la facultad impositiva de los entes territoriales no es originaria sino **derivada**, ya que la Constitución Política claramente determina que las Asambleas, decretan, **de conformidad con la ley**, los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de las funciones departamentales (artículo 300 [num.4]).

Del contenido de los artículos 74 y 75 de la Ley 181 de 1995, no es posible inferir la creación de un tributo en cabeza de los moteles, residencias, amoblados y hoteles ni parámetros a partir de los cuales el ente territorial pueda establecerlo en su jurisdicción, pues, estas normas se limitan a enunciar que el ente territorial debe elaborar un calendario único y que uno de los recursos financieros de carácter estatal con que cuentan los entes deportivos departamentales para su ejecución, son **las rentas creadas por las Asambleas**, que constituyen fuente económica para el cumplimiento de las metas relacionadas con el deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre.

En consecuencia, la Asamblea desconoció los lineamientos constitucionales para el ejercicio de la actividad tributaria, específicamente el principio de legalidad, según el cual, corresponde al Congreso de la República la creación de los tributos del orden territorial y el señalamiento de los aspectos básicos de cada uno de ellos para que pudiera concretar los demás factores del tributo, dentro de los parámetros generales o restringidos que fije la correspondiente ley de autorización.

Así las cosas, los artículos 74 y 75[numeral 2] de la Ley 181 de 1995<sup>3</sup> carecen de los requerimientos previstos en el artículo 338 de la Constitución Política, lo que impedía a la entidad territorial fundamentarse en dichos preceptos para implantar un impuesto a cargo de los hoteles, moteles, residencias y amoblados, pues, con tal actuación suplió la función legislativa asignada por la Carta Política al Congreso.

En consecuencia, como la Ordenanza 056 de 2001 creó un tributo sin que existiera norma superior que fijara los respectivos parámetros o directrices del gravamen, carecía de competencia derivada para desarrollarlo, razón por la cual la Sala confirmará la sentencia apelada<sup>4</sup>.

### 1.2. Impuesto predial unificado. Tarifas. El uso del suelo solo puede ser considerado para el área urbana

Sentencia del Consejo de Estado Sección Cuarta del siete (7) de mayo de dos mil ocho (2008) Consejero Ponente: MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA, Radicación: 25000-23-27-000-2003-01802-02, número interno: (15906).

*“Entonces, el problema jurídico versa en determinar si el Concejo del Municipio de Madrid contaba con la facultad legal de establecer una tarifa de Impuesto predial del dieciséis por mil para los floricultores,*

<sup>2</sup> Sentencia del 22 de febrero de 2002, exp. 12591.

<sup>3</sup> Artículo 75 de la Ley 181 de 1995: “Los entes deportivos departamentales, contarán para su ejecución con:

(...)

2. Las rentas que creen las asambleas departamentales con destino al deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre”.

*a diferencia de los demás predios que integran el sector rural, en atención al uso del suelo.*

*El Ordenamiento Constitucional reconoce una facultad impositiva plena al Congreso Nacional (artículo 338 de la Constitución Política), en cuanto a la creación de los tributos, esencialmente en la fijación de los elementos de la obligación tributaria: Sujetos activo y pasivo, hecho imponible y generador, base gravable y tipo impositivo o tarifa.*

*No obstante, la Carta Política permite que las corporaciones representativas seccionales y locales regulen determinados aspectos impositivos, particularmente la fijación de las tarifas dentro de los rangos dispuestos en la ley, al señalar que se puede “permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen”.*

*La interpretación de la norma constitucional en comento (art. 338 C.P.) debe hacerse en forma concordada con los artículos 300-4 y 313-4 ib., toda vez que tanto las Asambleas como los Concejos, para decretar o votar, por medio de ordenanzas y acuerdos, los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de sus respectivas funciones, deben actuar “de conformidad con la Constitución y la ley”.*

*Lo que significa que el poder constitucional en materia tributaria de los Concejos Municipales no es originario, sino derivado o residual, por consiguiente, no se facultan para la creación, modificación o extinción de tributos o contribuciones, ni la fijación de los elementos de la obligación tributaria, pues solo restrictivamente, con arreglo a la Constitución y a la Ley, se podría tener acceso a determinados elementos de la obligación tributaria, con su regulación o permitiendo a las autoridades su reglamentación, como sucede con el caso específico del sistema tarifario.*

*Así las cosas, es claro que los Concejos Municipales pueden fijar el porcentaje o tarifa del impuesto, siempre que estén dentro de las directrices señaladas en la norma de rango legal.*

*Ahora bien, en cuanto al impuesto predial en reiteradas oportunidades la Corporación<sup>4</sup> ha indicado que su naturaleza lo enmarca como un tributo de carácter municipal que recae sobre las propiedades raíces, urbanas o rurales, ubicadas en las respectivas jurisdicciones municipales, en donde el sujeto activo del impuesto es el municipio en cuya jurisdicción se encuentre situado el bien inmueble, y el pasivo, el propietario o poseedor del predio. La base gravable la constituye el avalúo catastral o el autoavalúo del respectivo predio. La tarifa, que inicialmente fue fija, actualmente debe ser diferencial y progresiva, teniendo en cuenta los usos del suelo, los estratos socioeconómicos y la antigüedad en la formación catastral.*

*La tarifa es establecida por los respectivos Concejos y oscilará entre el 1 y el 16 por mil del respectivo avalúo. El impuesto se causa el 1o. de enero del respectivo año gravable.*

*En la Ley 44 del 18 de diciembre de 1990, se efectuaron importantes modificaciones al impuesto, con la redefinición del gravamen basada en la fusión de los impuestos predial, de parques y arborización, de estratificación socioeconómica y la sobretasa de levantamiento catastral, que tenían como base el avalúo catastral, en un solo impuesto denominado Impuesto Predial Unificado, constituyéndose en un tributo que pueden cobrar los municipios sobre el avalúo catastral.*

*Se estableció la Declaración del Impuesto Predial Unificado cuya adopción sería opcional para los municipios, con la obligación del contribuyente de informar el valor del predio, a través de la declaración del autoavalúo efectuado directamente por el propietario o poseedor del inmueble. Para los contribuyentes de los demás municipios, o sea, para los que no hayan adoptado el sistema de la citada declaración, la base gravable continúa siendo el avalúo catastral.*

*Igualmente reguló lo relativo a las tarifas del impuesto, estableció bases mínimas para el*

<sup>4</sup> Sentencias de marzo 24 de 1995, expediente 5017-5138, C. P. Dr. Jaime Abella Zárate y de noviembre 17 de 1995, expediente 7296, C.P. Dr. Guillermo Chaín Lizcano, entre muchas otras.

*autoavalúo, límites a la liquidación del impuesto, ajustes anuales de la base, entre otros temas.*

*En efecto, el artículo 4º de la Ley 44 de 1990 dispone:*

*Artículo 4º. Tarifa del impuesto. La tarifa del Impuesto Predial Unificado, a que se refiere la presente Ley, será fijada por los respectivos concejos y oscilará entre el 1 por mil y 16 por mil del respectivo avalúo.*

*Las tarifas **deberán** establecerse en cada municipio de manera diferencial y progresiva, teniendo en cuenta:*

*a) Los estratos socioeconómicos;*

**b) Los usos del suelo, en el sector urbano;**

*c) La antigüedad de la formación o actualización del catastro.*

**A la vivienda popular y a la pequeña propiedad rural destinada a la producción agropecuaria se les aplicarán las tarifas mínimas que establezca el respectivo Concejo.**

*Las tarifas aplicables a los terrenos urbanizables no urbanizados teniendo en cuenta lo estatuido por la Ley 9 de 1989, y a los urbanizados no edificados, podrán ser superiores al límite señalado en el primer inciso de este artículo, sin que excedan del 33 por mil. (Negrillas fuera de texto).*

[...]

*De la lectura del artículo 4º de la Ley 44 de 1990 y de los antecedentes legislativos advierte la Sala que los criterios a utilizar por los Concejos Municipales para determinar las tarifas del impuesto predial son obligatorios al señalar que “deberán” establecerse “teniendo en cuenta” los allí precisados. De otra parte se observa que tales criterios son taxativos y el Legislador los consagró por considerarlos técnicos y por cumplir con la finalidad de consultar la capacidad contributiva y estimular la actualización y formación del Catastro.*

*Así las cosas se advierte que desde el trámite de la norma se precisó que el uso del suelo sería criterio tarifario del impuesto predial para los Concejos*

*Municipales, sólo en el caso del sector urbano y así quedó plasmado en la norma.*

*En el caso concreto, se discute el establecimiento de la tarifa del impuesto predial para un sector económico del Municipio de Madrid (Cund.), como lo es la floricultura, de lo cual es evidente que el establecimiento de la tarifa diferencial y progresiva (16 x 1.000) no obedece a una estratificación socioeconómica, ni a la antigüedad en la formación o actualización de catastro, sino al “uso del suelo”.*

*De conformidad con el artículo 313-7 de la Constitución Política, corresponde a los Concejos Municipales «[r]eglamentar los usos del suelo”, disposición constitucional que ha tenido su desarrollo legal, entre otras, en la Ley 136 de 1994 que en su artículo 32-5 establece como una de las atribuciones de los Concejos la de “[d]eterminar las áreas urbanas y suburbanas de la cabecera municipal y demás centros poblados de importancia, fijando el respectivo perímetro urbano”. Por su parte la Ley 388 de 1997 al precisar las directrices del Plan de Ordenamiento Territorial señala que los municipios clasificarán su territorio en suelo urbano, rural y de expansión urbana (art. 30).*

*De acuerdo con la definición de suelo rural<sup>5</sup> contenida en el artículo 33 de la Ley en mención, esta Corporación infiere que el sector floricultor se desarrolla en esta clasificación de usos del suelo, sin que obre en el expediente prueba que permita establecer con certeza que tal actividad se realiza total o parcialmente en el perímetro urbano.*

*Precisa la Sala que si bien el desarrollo de la floricultura se lleva a cabo en principio y por regla general en el sector rural, ello no podría encuadrarse en el presente caso dentro de la “pequeña propiedad rural destinada a la producción agropecuaria”, como lo dispone el artículo 4º de la Ley 44 de 1990, pues es claro que en el Municipio demandado tal actividad se desarrolla con fines de exportación como el mismo ente accionado lo*

<sup>5</sup> Artículo 33. Suelo rural. Constituyen esta categoría los terrenos no aptos para el uso urbano, por razones de oportunidad, o por su destinación a usos agrícolas, ganaderos, forestales, de explotación de recursos naturales y actividades análogas.

*afirma en su escrito de oposición, razón por la cual tampoco sería viable la tarifa mínima.*

[...]

*Así las cosas, teniendo en cuenta que de conformidad con el artículo 4° de la Ley 44 de 1990 antes analizado,*

*el uso del suelo sólo puede ser determinante para establecer la tarifa del impuesto predial unificado en el sector urbano y en consecuencia no puede utilizarse tal criterio para el sector rural, por no estar contemplado en la norma superior, razón suficiente para declarar su nulidad”.*

## II. IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO ENTIDADES DE SALUD

Ante la importancia del sector salud en cada uno de los municipios del país y la proliferación de normas y jurisprudencia de la Corte Constitucional en relación con la naturaleza de los recursos de las entidades que conforman el hoy Sistema de Seguridad Social en Salud y la posibilidad de gravarlos con el impuesto de industria y comercio, consideramos importante recoger los pronunciamientos de la Dirección de Apoyo Fiscal en torno a este tema y brindar elementos de juicio a las entidades territoriales en sus procesos de gestión tributaria.

El impuesto de industria y comercio grava la realización de todas las actividades industriales, comerciales y de servicios que se ejerzan en una jurisdicción municipal, de manera directa o indirecta, permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimiento de comercio o sin ellos. Los sujetos pasivos de la obligación son las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho que realicen el hecho generador, independientemente de la naturaleza jurídica de quien las realice, a menos que de conformidad con las normas vigentes se cataloguen como actividades no sujetas o excluidas del cobro del tributo.

### 2.1. Entidades Promotoras de Salud administradoras del régimen contributivo (EPS)

Abordaremos el tema desde la perspectiva de los principales conceptos de ingreso que perciben estas entidades, para determinar si están gravados o no con el impuesto de industria y comercio.

### Unidades de Pago por Capitación, UPC

La Corte Constitucional mediante sentencia C-1040 del 5 de noviembre de 2003, M.P. doctora Clara Inés Vargas Hernández, señaló:

*“(...) 2. Tratándose del servicio público de la seguridad social en salud, este requiere contar con un flujo constante de recursos que permita su financiación y por ende la atención adecuada y oportuna de las prestaciones correspondientes. Estos recursos provienen básicamente de las cotizaciones de sus afiliados, las cuales son establecidas por el Estado en ejercicio de su potestad impositiva. Dichas cotizaciones constituyen contribuciones parafiscales, pues se cobran de manera obligatoria a un determinado número de personas cuyas necesidades en salud se satisfacen con los recursos recaudados.*

(...)

*Asimismo, ha expresado enfáticamente:*

*“Los recursos del Sistema de Seguridad Social en Salud son rentas parafiscales porque son contribuciones que tienen como sujeto pasivo un sector específico de la población y se destinan para su beneficio, y conforme al principio de solidaridad, se establecen para aumentar la cobertura en la prestación del servicio de salud. El diseño del Sistema General de Seguridad Social en Salud define en forma específica los destinatarios, los beneficiarios y los servicios que cubre el Plan Obligatorio de Salud, todos*

elementos constitutivos de la renta parafiscal". (Sentencia C-821 de 2001, M.P. Jaime Córdoba Triviño).

3. Dado su carácter parafiscal, los recursos de la seguridad social en salud tienen destinación específica, esto es, no pueden ser empleados para fines diferentes a la seguridad social. Así lo establece expresamente el artículo 48 de la Carta Política al disponer que "No se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes de ella".

(...)

4. Debido a la destinación especial que tienen los recursos de la seguridad social en salud, los mismos no pueden ser objeto de impuestos, pues el establecimiento de esta clase de gravámenes altera la destinación específica de dichos recursos desviándolos hacia objetivos distintos de la prestación del servicio de salud. (...)

9. Ahora bien, como la UPC tiene carácter parafiscal, la consecuencia lógica es que todos los recursos que la integran, tanto administrativos como los destinados a la prestación del servicio, no puedan ser objeto de ningún gravamen, pues de serlo se estaría contrariando la prohibición contenida en el artículo 48 Superior de destinar y utilizar los recursos de la seguridad social para fines distintos a ella, ya que los impuestos entran a las arcas públicas para financiar necesidades de carácter general.

(...)

La Corte no puede aceptar este argumento, pues según se analizó anteriormente los recursos de la UPC que las EPS reciben para gastos de administración también están destinados a la prestación del servicio público de seguridad social en salud, no pudiendo, por tanto, ser objeto de tributo alguno. En este sentido, debe quedar claro que la imposibilidad de gravar tales recursos estriba, de un lado, en que ellos constituyen un medio necesario para alcanzar una finalidad de carácter constitucional, consistente en la prestación eficiente del servicio de seguridad social en salud, y, de otro lado, en que son la condición sine qua

non para atender la salud como servicio público a cargo del Estado. (En la Sentencia C-1489 de 2000, Fundamento 15, la Corte reconoció que los dineros destinados a sufragar los gastos administrativos de las ARS son necesarios para la prestación efectiva del servicio médico, por lo que no constituyen una desviación de los recursos de la seguridad social a otros fines).

(...)

14. Si bien teóricamente podría discernirse entre recursos de la UPC utilizados para administración y recursos destinados obligatoriamente a la prestación de servicios de salud, lo cierto es que para efectos tributarios no es posible deslindar estas dos nociones, pues unos y otros recursos tienen una teleología que está dada por el mismo Constituyente quien determinó que todos los recursos de la seguridad social no pueden ser destinados o utilizados para fines distintos a ella, mandato que no se cumpliría si se permitiera que sobre dichos recursos recayera un gravamen impositivo como el que pretende establecer la norma bajo revisión.

(...)

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. (subrayado fuera de texto)".

Como se observa, respecto de la UPC es claro que son recursos de carácter parafiscal destinados a garantizar la prestación de servicios de salud del Plan Obligatorio de Salud (POS), por lo que en virtud de lo establecido

en el artículo 48 de la Constitución Política no pueden gravarse con el impuesto de industria y comercio.

### Copagos y cuotas moderadoras

Si bien en la sentencia citada en el aparte anterior no se define expresamente la condición de gravados de ingresos correspondientes a copagos y cuotas moderadoras, de la lectura de la sentencia y otros pronunciamientos allí recogidos puede inferirse que todos los recursos de la seguridad social tienen una finalidad de carácter constitucional consistente en la prestación eficiente de los servicios en salud y, por ende, solamente los ingresos provenientes de actividades comerciales o de servicios diferentes de los destinados para la prestación del POS serían objeto del citado gravamen.

Teniendo en cuenta lo anterior, consideramos necesario establecer el origen y destino de los copagos y cuotas moderadoras dentro del sistema de seguridad social en salud. Señala el artículo 187 de la Ley 100 de 1993:

*“Artículo 187. De los pagos moderadores<sup>6</sup>. Los afiliados y beneficiarios del Sistema General de Seguridad Social en Salud estarán sujetos a pagos compartidos, cuotas moderadoras<sup>7</sup> y deducibles. Para los afiliados cotizantes, estos pagos se aplicarán con el exclusivo objetivo de racionalizar el uso de servicios del sistema. En el caso de los demás beneficiarios, los pagos mencionados se aplicarán también para complementar la financiación del Plan Obligatorio de Salud.*

*En ningún caso los pagos moderadores podrán convertirse en barreras de acceso para los más pobres. Para evitar la generación de restricciones al acceso por parte de la población más pobre. Tales pagos para los diferentes servicios serán definidos de acuerdo con la estratificación socioeconómica y la antigüedad de afiliación en el Sistema, según la reglamentación que adopte el Gobierno Nacional, previo concepto del Consejo Nacional de Seguridad Social en Salud. <Aparte tachado declarado INEXEQUIBLE Sentencia C-542 de 1998 del 1o. de octubre de 1998, Magistrado Ponente Dr. Hernando Herrera Vergara>.*

*Los recaudos por estos conceptos serán recursos de las Entidades Promotoras de Salud, aunque el Consejo Nacional de Seguridad Social en Salud podrá destinar parte de ellos a la subcuenta de Promoción de la Salud del Fondo de Solidaridad y Garantía.*

*Parágrafo. Las normas sobre procedimientos de recaudo, definición del nivel socioeconómico de los usuarios y los servicios a los que serán aplicables, entre otros, serán definidos por el Gobierno Nacional, previa aprobación del Consejo Nacional de Seguridad Social en Salud”.*

Mediante el Acuerdo 260 del 4 de febrero de 2004 el Consejo Nacional de Seguridad Social en Salud define el régimen de pagos compartidos y cuotas moderadoras dentro del Sistema General de Seguridad Social en Salud. Señala el mencionado Acuerdo:

*“Artículo 1º. Cuotas moderadoras. Las cuotas moderadoras tienen por objeto regular la utilización del servicio de salud y estimular su buen uso, promoviendo en los afiliados la inscripción en los programas de atención integral desarrollados por las EPS.*

*Artículo 2º. Copagos. Los copagos son los aportes en dinero que corresponden a una parte del valor del servicio demandado y tienen como finalidad ayudar a financiar el sistema.*

*Artículo 3º. Aplicación de las cuotas moderadoras y copagos. Las cuotas moderadoras serán aplicables*

<sup>6</sup> Artículo declarado CONDICIONALMENTE EXEQUIBLE por la Corte Constitucional mediante sentencia C-542-98 de 1o. de octubre de 1998, Magistrado Ponente Dr. Hernando Herrera Vergara “bajo el entendido de que si el usuario del servicio no dispone de los recursos económicos para cancelar las cuotas moderadoras o controvierte la validez de su exigencia, el Sistema y sus funcionarios no le pueden negar la prestación íntegra y adecuada de los servicios médicos, hospitalarios, quirúrgicos, asistenciales y de medicamentos que requiera, sin perjuicio de los cobros posteriores con arreglo a las normas vigentes, salvo la expresión ‘y la antigüedad de afiliación en el Sistema’ contenida en el inciso 2o. de ese mismo artículo 187, la cual se declara INEXEQUIBLE”.

<sup>7</sup> Para la interpretación de este artículo debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el literal g) del artículo 14 de la Ley 1122 de 2007, publicada en el Diario Oficial No. 46.506 de 9 de enero de 2007, cuyo texto original establece: “g) No habrá copagos ni cuotas moderadoras para los afiliados del Régimen Subsidiado en Salud clasificados en el nivel I del Sisbén o el instrumento que lo remplace”.

a los afiliados cotizantes y a sus beneficiarios, mientras que los copagos se aplicarán única y exclusivamente a los afiliados beneficiarios.

*Parágrafo. De conformidad con el numeral tercero del artículo 160 de la Ley 100 de 1993, es deber del afiliado cotizante y de los beneficiarios cancelar las cuotas moderadoras y los copagos correspondientes.*

*Artículo 11. Contribuciones de los afiliados dentro del régimen subsidiado. Los beneficiarios del régimen subsidiado contribuirán a financiar el valor de los servicios de salud que reciban, a través de copagos establecidos según los niveles o categorías fijadas por el Sisbén de la siguiente manera:*

(...)

*Artículo 13. Autonomía de las EPS. (...).*

*La totalidad de los recaudos por concepto de copagos y cuotas moderadoras pertenecen a la Entidad Promotora de Salud". (Subrayado fuera de texto).*

De la lectura de las normas citadas puede inferirse que las cuotas moderadoras deben ser pagadas por los afiliados cotizantes y beneficiarios, con el fin de regular la utilización del servicio y estimular el buen uso. Por su parte, los copagos solamente deben ser pagados por los beneficiarios y su objeto es ayudar a financiar el sistema. Tanto las cuotas moderadoras como los copagos son recursos pertenecientes a las EPS.

Adicionalmente, la Corte Constitucional mediante sentencia C-542-98 de 1º de octubre de 1998, Magistrado Ponente Dr. Hernando Herrera Vergara, en relación con los recursos por estos conceptos señaló:

*"(...) De conformidad con el precepto acusado, esto es el artículo 187 de la Ley 100 de 1993, los afiliados y beneficiarios del Sistema General de Seguridad Social en Salud, están sujetos a pagos compartidos, cuotas moderadoras y deducibles. Para los afiliados cotizantes, tales pagos se aplicarán con el exclusivo objetivo de racionalizar el uso de los servicios del sistema; en cambio, para los demás beneficiarios, los pagos mencionados se aplicarán también para*

*complementar la financiación del Plan Obligatorio de Salud.*

(...)

*De lo anterior se deduce que, el legislador al fijar el régimen legal del servicio público de seguridad social en materia de salud, en la Ley 100 de 1993 encontró procedente establecer con el cobro de las cuotas moderadoras un mecanismo destinado, como lo señala el mismo artículo 187, a: "racionalizar el uso de servicios del sistema", como una forma de inducir a los usuarios a recurrir al servicio únicamente en los casos realmente necesarios, a fin de lograr la eficiencia en la prestación del servicio.*

(...)

*En cuanto se refiere al inciso 3º del artículo 187 demandado, cabe advertir que los recursos que allí se tratan, tienen el carácter de parafiscales y siempre deben ser destinados al servicio, por cuanto son contribuciones ordenadas por la ley, no en forma voluntaria, sino con la finalidad de financiar el Plan Obligatorio de Salud (POS), para atender los costos que demande el servicio, sin que puedan entrar a participar íntegramente a Fondos Comunes.*

*Por ello, en tratándose de recursos parafiscales, el Consejo Nacional de Seguridad Social en Salud puede destinar parte de ellos a la subcuenta de promoción de la salud del Fondo de Solidaridad y Garantía, a fin de que las Entidades Promotoras de Salud puedan atender los costos que se ocasionen con la prestación del servicio". (Subrayado fuera de texto).*

Así las cosas, los pagos por los conceptos de cuota y copagos deben efectuarse por los afiliados a la EPS como destinatarios de los servicios de salud, por lo que consideramos solamente se producen en presencia de la demanda de estos servicios dada la existencia de una afiliación, es decir, soportado en un contrato de prestación de servicios del Plan Obligatorio de Salud y, por ende, son recursos del sistema de seguridad social en salud que tiene por objeto retroalimentar el sistema para garantizar su debido funcionamiento. En el mismo sentido, la Corte señala en la sentencia C-542-98 que los recursos por estos conceptos son de

carácter parafiscal por cuanto son pagos ordenados por la ley, los cuales solamente pueden ser destinados a financiar los servicios de salud, razón por la cual no son objeto de gravamen.

### Planes complementarios y primas de sobreaseguramiento

En relación con estos conceptos de ingreso, acudiremos de nuevo a las consideraciones hechas por la Corte Constitucional en la sentencia C-1040 de noviembre 5 de 2003, tal como sigue:

*“Pero como en desarrollo de su actividad las EPS tienen derecho a obtener un margen de ganancia, surge la inquietud de establecer sobre qué clase de recursos podría el legislador ejercer su potestad impositiva. Frente a este interrogante, la jurisprudencia ha señalado que solo pueden ser objeto de gravamen los recursos que las EPS y las IPS captan por concepto de primas de sobreaseguramiento o planes complementarios por fuera de lo previsto en el POS y todos los demás que excedan los recursos exclusivos para la prestación del POS:*

*‘18. Otra cosa diferente son los recursos que tanto las EPS como las IPS captan por los pagos de sobreaseguramiento o planes complementarios que los afiliados al régimen contributivo asumen a mutuo propio, por medio de un contrato individual con las entidades de salud para obtener servicios complementarios, por fuera de los previstos en el POS. Estos recursos y todos los demás que excedan los recursos exclusivos para prestación del POS son rentas que pueden ser gravadas con impuestos que den, a los recursos captados, una destinación diferente a la Seguridad Social. Las ganancias que las EPS y las IPS obtengan por la prestación de servicios diferentes a los previstos legal y jurisprudencialmente<sup>8</sup> como Plan Obligatorio de Salud no constituyen rentas parafiscales y por ende pueden ser gravados’<sup>9</sup>.*

Podemos concluir de acuerdo con el pronunciamiento de la Corte Constitucional, que los recursos que captan las EPS por concepto de primas de sobreaseguramiento

o planes complementarios por fuera de lo previsto en el POS y todos los demás que excedan los recursos exclusivos para la prestación del POS, estarán gravados con el impuesto de industria y comercio.

### 2.2. Entidades Promotoras de Salud administradoras del régimen subsidiado (EPSS)

Para iniciar el análisis resulta imperativo señalar como referente normativo el artículo 48 de la Constitución Política, apartado que prevé:

*Artículo 48. La Seguridad Social es un servicio público de carácter obligatorio que se prestará bajo la dirección, coordinación y control del Estado, en sujeción a los principios de eficiencia, universalidad y solidaridad, en los términos que establezca la Ley.*

*Se garantiza a todos los habitantes el derecho irrenunciable a la Seguridad Social.*

*El Estado, con la participación de los particulares, ampliará progresivamente la cobertura de la Seguridad Social que comprenderá la prestación de los servicios en la forma que determine la Ley.*

*La Seguridad Social podrá ser prestada por entidades públicas o privadas, de conformidad con la ley.*

*No se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella.*

*La ley definirá los medios para que los recursos destinados a pensiones mantengan su poder adquisitivo constante.*

De acuerdo con lo anterior y la jurisprudencia de la Corte Constitucional, la seguridad social en salud es un servicio público esencial que se financia a través de: (i) aportes que constituyen contribuciones parafiscales<sup>10</sup> para quienes pertenecen al régimen contributivo y (ii)

<sup>8</sup> Para la definición jurisprudencial de aspectos que debe contemplar el POS se puede consultar entre otras la sentencia T-108 de 1999.

<sup>9</sup> Sentencia C-828 de 2001. MP. Jaime Córdoba Triviño.

<sup>10</sup> Sentencia C-992 de 2001.

de recursos de origen netamente público, que pueden provenir del Sistema General de Participaciones, de los recursos de cofinanciación derivados de la segunda subcuenta del Fondo de Solidaridad y Garantía, así como de los recursos producto del esfuerzo fiscal territorial que se destinen a esos efectos.

Ahora bien, la previsión contenida en el inciso 5º del artículo 48 implica que todos los recursos con los cuales se financia el Sistema de Seguridad Social en Salud no se pueden destinar ni utilizar para fines diferentes a la prestación misma del servicio. Desde esa perspectiva ha reiterado la Corte Constitucional en su jurisprudencia que no pueden ser objeto de ningún tipo de gravamen nacional o territorial los mencionados recursos, toda vez que de serlo se variaría la destinación constitucionalmente establecida<sup>11</sup>.

De acuerdo con lo anterior e insistiendo en el hecho de que los recursos provenientes del sistema general de participaciones en salud tienen destinación específica constitucional, se considera que los contratos que celebren: (i) las entidades territoriales con las EPSS para la administración de los recursos del régimen subsidiado, (ii) las EPSS con las IPS para la prestación del POS subsidiado y (iii) las entidades territoriales con las IPS para la atención en salud de la población pobre y vulnerable en lo no cubierto con subsidios a la demanda o las acciones de salud pública a su cargo; no son objeto de gravamen alguno por parte de las entidades territoriales.

### **2.3. Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud (IPS)**

Establece el literal d) del numeral 2 del artículo 259 del Decreto Ley 1333 de 1986 que no están sujetas al impuesto, entre otras, *“los hospitales adscritos y vinculados al sistema nacional de salud”* salvo que realicen actividades industriales o comerciales, caso en el cual serán sujetos en lo relativo a tales actividades.

La prohibición transcrita ha originado múltiples pronunciamientos jurisprudenciales, en primer lugar por la gestión de control tributario realizada por las entidades territoriales y, en segundo lugar, por los cambios normativos y la dinámica del sector de

servicios de salud. Por consiguiente, es necesario revisar algunos de los más recientes pronunciamientos para contar con elementos de juicio para el análisis.

En sentencia del 15 de diciembre de 2006, radicación 15291, C. P. Héctor J. Romero Díaz, el Consejo de Estado, en relación con esta prohibición o no sujeción dijo:

*“(…) De acuerdo con el artículo 39 [2] [d] de la Ley 14 de 1983 está prohibido a los municipios gravar con el impuesto de industria y comercio a 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.*

(…)

*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” que trajo la Ley 10 de 1990 al decir “forman parte [del sistema], tanto el conjunto de entidades públicas y privadas del sector salud, como también en lo pertinente, las entidades de otros sectores que inciden en los factores de riesgo para la salud [...]” (artículo 4).*

*A su vez, el artículo 5º de la Ley 10 de 1990 señaló que hacen parte del sector salud el subsector privado, conformado por todas las entidades o personas privadas que presten servicios de salud y, entre otros, las entidades o instituciones de seguridad social y cajas de compensación familiar en lo pertinente a la prestación de servicios de salud, las fundaciones o instituciones de utilidad común, corporaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, y personas privadas naturales o jurídicas.*

*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 a su artículo 156, concurren en su conformación, entre otros organismos, el Gobierno Nacional, el FOSYGA, las Entidades*

<sup>11</sup> Sentencia C-1040 de 2003, Sentencia C-824 de 2004.

*Promotoras de Salud (EPS) y las Instituciones Prestadoras de Salud (IPS). A su vez, las IPS 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 [...]”.*

*De la normativa referenciada, se concluye que a los municipios les está prohibido gravar con el impuesto de industria y comercio a los “hospitales adscritos y vinculados al sistema nacional de salud”, expresión que comprende y debe entenderse como aquellas entidades e instituciones promotoras y prestadoras de servicios de salud, de naturaleza pública y privada, que componen el Sistema General de Seguridad Social en Salud.*

(...)

*Así pues, el aparte demandado del artículo 1º de la Resolución 1195 de 1998, respecto de las actividades de las instituciones prestadoras de servicios de salud, con internación; de la práctica médica y odontológica, de apoyo diagnóstico y terapéutico y otras relacionadas con la salud humana vulnera el artículo 39 [2] [d] de la Ley 14 de 1983, siempre y cuando tales actividades se ejerzan por las entidades que integran el Sistema General de Seguridad Social en Salud. Lo anterior, por cuanto la norma acusada grava con el impuesto de industria y comercio las actividades de salud que prestan tales instituciones, a pesar de la no sujeción del artículo 31 [d] del Decreto 423 de 1996 –norma vigente a la expedición de la resolución acusada–”.*

Así mismo, el Consejo de Estado, Sección Cuarta, en sentencia del 28 de junio de 2007, radicación 15465, C. P. María Inés Ortiz Barbosa, manifestó:

*“(...) Por tanto, el problema jurídico se centra en determinar si el Concejo Municipal excedió la Ley al gravar con ICA la actividad de servicios que desarrollan las clínicas, como instituciones de salud de derecho privado.*

*Sobre el tema en discusión, la Sala se ha pronunciado en varias oportunidades posición jurisprudencial que se reitera, en el sentido de que los servicios de salud prestados por entidades privadas como las*

*clínicas, hacen parte del sistema nacional de salud no sujeto al impuesto de industria, comercio y avisos y por ende al municipio le está vedado gravar con este tributo dichas actividades.*

(...)

*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 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.*

*Al respecto esta Corporación expresó:*

*“... Lo anterior permite concluir que, contrario a lo estimado por el Tribunal, la prestación de servicios de salud por parte de entidades privadas, tales como las asociaciones y corporaciones sin ánimo de lucro, hacen parte del sistema nacional de salud, y que, concretamente en el caso de la actora, se cumplen los presupuestos que la ley consagra para que se le reconozca su actividad de servicios de salud adscrita o vinculada al sistema nacional de salud, y concretamente en lo que hace a la autorización del Ministerio de Salud y la entidad territorial delegada.*

*“Así las cosas, y teniendo en cuenta que la normatividad fiscal referenciada en acápite anteriores, no hace distinción alguna cuando consagra la no sujeción del impuesto de industria y comercio para las actividad de servicios de salud hospitalaria, tratándose de entidades adscritas o vinculadas al sistema nacional de salud; estando demostrado que el subsector privado integra con el subsector oficial dicho sistema; ...Debe necesariamente concluirse que la actividad de servicios de salud desarrollada por dicha fundación no está sujeta al impuesto de industria y comercio”.*

*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. 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 de la Ley 14 de 1983, si se tiene en cuenta el criterio teleológico de la norma en virtud del cual se concluye que “la intención del legislador del año 1983 fue no someter al cumplimiento de ninguna de las obligaciones sustanciales ni formales relacionadas con el impuesto de industria y comercio, cuando las entidades de salud estuvieran organizadas como clínica u hospitales y se ocupan de un servicio público de salud”.*

*Además, el concepto “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 es inadmisibles 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”, como lo sugiere el ente municipal.*

*No obstante, es necesario precisar que si bien los recursos que perciban las clínicas y hospitales destinados al servicio público de salud, no son susceptibles de ser gravados con el impuesto de Industria y Comercio, en virtud de lo previsto en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983, por disposición del artículo 11 de la Ley 50 de 1984, no corren la misma suerte, es decir, están sujetos al gravamen los recursos provenientes de actividades industriales y comerciales, que no sean propias de las entidades hospitalarias.*

*Así las cosas, como la potestad tributaria de los municipios es derivada, dado que solo pueden establecer aquellos tributos creados en la Ley, bajo los lineamientos y condiciones en ella previstos [Arts.*

*150-12, 287-3, 300-4, 313-4 y 338 de la Constitución Política], y por supuesto si media prohibición legal de gravar una determinada actividad, corresponde a la entidad territorial respetar la voluntad legislativa y no le es permitido establecer el gravamen en su jurisdicción territorial. (...)”*

Por lo anterior, consideramos que acogiendo la reiterada jurisprudencia del Consejo de Estado, las entidades que integran el Sistema General de Seguridad Social en Salud no pueden ser gravadas con el impuesto de industria y comercio en virtud de la prohibición contenida en el literal d) del numeral 2º del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, compilada en el artículo 259 del Decreto Ley 1333 de 1986. Debe tenerse en cuenta que cuando dichas entidades realicen actividades industriales o comerciales serán sujetos pasivos sobre dichas actividades, de conformidad con el artículo 201 del Decreto Ley 1333 de 1986.

Ahora bien, en relación con este último aspecto, es decir sobre la sujeción al impuesto de las actividades industriales y comerciales que realicen las IPS, conviene mencionar lo resuelto por el Consejo de Estado en un caso particular en el que a una clínica privada se le determinó un impuesto a cargo originado en ingresos por venta de medicamentos y de otro tipo de recursos que a primera vista se podrían catalogar como actividades comerciales independientes de la actividad de servicio de salud. Sin embargo, al analizar la actividad y el objeto social desplegado por la Clínica, concluye que conceptos tales como venta de medicamentos y material quirúrgico, otras ventas relacionadas con la salud, ingresos financieros, arrendamientos, aprovechamientos (certificaciones y carnés, fotocopias, utensilios perdidos, ventas varias), entre otras, tienen relación directa con la prestación del servicio de salud y no pueden ser gravados de manera aislada como actividad comercial.

Veamos algunos apartes del citado fallo:

Sentencia del Consejo de Estado Sección Cuarta del siete (7) de febrero de dos mil ocho (2008) Consejero Ponente: María Inés Ortiz Barbosa, Radicación: 25000-23-27-000-2003-00988-01, número interno: (15785).

*“Ahora bien, reitera la Sala que la no sujeción del impuesto de industria y comercio solo ampara la actividad de servicios de salud por lo que procederá a analizarse las glosas propuestas por la Administración en relación con otras actividades como ‘ingresos por mercadeo (venta de medicamentos) y material quirúrgico, otras ventas como punción lumbar, plasmaferosis, lavado gástrico, ingresos financieros (intereses, reajuste monetario), arrendamientos (construcciones y edificaciones), aprovechamientos (certificaciones y carnés, fotocopias, utensilios perdidos, ventas varias), diversos (cama acompañante), curso psicoprofiláctico, comedor extra, formulario e inscripciones, teléfono, entre otras’.*

*En primer término la Sala observa que de conformidad con los estatutos de la actora se puede establecer en cuanto a su naturaleza que es un persona jurídica de derecho privado regulada por los artículos 650 y 652 del C.C. y que para el desarrollo de su objeto puede realizar los actos y operaciones necesarias para cumplir o facilitar el cumplimiento de sus objetivos. Así las cosas, se advierte que la demandante es una fundación de beneficencia, sin ánimo de lucro y que como persona jurídica no está integrada por personas sino por un patrimonio (art. 7º, fl. 20 c.a.) o conjunto de bienes.*

*Ahora bien, en el sub exámine se observa que en los contratos suscritos por la Fundación actora con diferentes Empresas Promotoras de Salud y empresas particulares, allegados al expediente, en ellos se estipula que la demandante se obliga a suministrar y vender los medicamentos a los pacientes, todo lo cual resulta necesario y acorde con el objeto de la Fundación, es decir la prestación del servicio de salud, máxime cuando el artículo 153 de la Ley 100 de 1993 al señalar las reglas rectoras del Sistema General de Seguridad Social en Salud prevé la de protección integral, lo cual significa que la atención en salud involucra las ‘fases de educación, información y fomento de la salud y la prevención, diagnóstico, tratamiento y rehabilitación, en cantidad, oportunidad, calidad y eficiencia de conformidad con lo previsto en*

*el artículo 162 respecto del Plan Obligatorio de Salud’.*

*Teniendo en cuenta lo anterior y sin perder de vista que la Fundación es beneficiaria de la no sujeción del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros en razón de su actividad, esta Corporación concluye que la compra y venta de medicamentos e insumos hospitalarios hace parte del servicio que presta y por ello no puede considerarse en este caso como una actividad comercial aislada del servicio de salud, como lo pretende ver la entidad demandada, máxime cuando en el sub exámine, según acta de visita realizada a las instalaciones de la Clínica, la funcionaria del Grupo de Fiscalización dejó constancia que ‘No es Droguería de venta al público’ y que la farmacia es ‘para el despacho de medicamentos a pacientes hospitalizados’ (fls. 40 y 41 c.a.)*

*Las anteriores consideraciones se hacen extensivas al rubro ‘otras ventas’ que incluye actividades como punción lumbar, plasmaferosis, lavado gástrico, servicio de ambulancia, criocauterización, pensión y cuidados intermedios entre otras, por tener relación directa con la prestación del servicio de salud.*

*Ahora bien, en cuanto a los rubros de aprovechamientos y ‘diversos’ que incluyen ítems tales como certificados, carnés, cama acompañante, curso psicoprofiláctico, comedor extra, teléfono, formulario e inscripciones, la Sala advierte que corresponden a actividades que la sociedad actora desarrolla para cumplir su objeto social o están involucradas dentro de los actos propios de este en cuanto hacen parte de las actividades que se requieren para llevarlo a cabo, por lo cual tampoco es posible tenerlas como actividades independientes y por tanto sujetas al impuesto de industria y comercio.*

*En relación con los rendimientos financieros resulta del giro ordinario de los negocios de una sociedad tener su capital en cuentas bancarias, las cuales les producen determinados rendimientos, sin que ello constituya por sí sola una actividad comercial sujeta al impuesto de industria y comercio y tampoco hace*

*parte de los actos a que hace referencia el artículo 35 de la Ley 14 de 1983 en concordancia con el 20 del Código de Comercio.*

*De otra parte, frente al arrendamiento de bienes los actos acusados no especifican la clase de bienes, deficiente motivación que hace imposible el análisis de la glosa por esta Corporación. De todas formas teniendo en cuenta que en los actos demandados se hace referencia a edificaciones y otras construcciones, se advierte que de conformidad con*

*el numeral 2º del artículo 20 del C.Co. sólo constituye actividad comercial 'La adquisición a título oneroso de bienes muebles con destino a arrendarlos; el arrendamiento de los mismos; el arrendamiento de toda clase de bienes para subarrendarlos, y el subarrendamiento de los mismos', sin que en el subexamine la parte demandada haya demostrado que la Fundación adora (sic) haya arrendado los bienes (construcciones y edificaciones) para subarrendarlos, lo cual impide configurar tal actividad como comercial".*

Esta información y las demás publicaciones de la Dirección General de Apoyo Fiscal pueden ser consultadas en la página [www.minhacienda.gov.co](http://www.minhacienda.gov.co). Agradecemos sus comentarios y observaciones a la dirección electrónica [atencion\\_usuario@minhacienda.gov.co](mailto:atencion_usuario@minhacienda.gov.co)