



Revista de derecho fiscal

ISSN: 1692-6722

ISSN: 2346-2434

Universidad Externado de Colombia

Pérez, Julia Andrea Pardo

ICA: Tributación de los servicios de salud (no POS) prestados por las EPS e IPS

Revista de derecho fiscal, núm. 24, 2024, Enero-Junio, pp. 23-39

Universidad Externado de Colombia

DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n24.02>

Disponible en: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=684377746003>

- Cómo citar el artículo
- Número completo
- Más información del artículo
- Página de la revista en redalyc.org



Sistema de Información Científica Redalyc

Red de Revistas Científicas de América Latina y el Caribe, España y Portugal

Proyecto académico sin fines de lucro, desarrollado bajo la iniciativa de acceso abierto



# **ICA: Tributación de los servicios de salud (no POS) prestados por las EPS e IPS**

## **ICA: Taxation of Health Services (Not POS) Provided by EPS and IPS**

## **ICA: Tributação de serviços de saúde (não POS) prestados por EPS e IPS**

JULIA ANDREA PARDO PÉREZ\*

---

\* Abogada de la Universidad Católica de Colombia con especialización en Derecho Administrativo de la Pontificia Universidad Javeriana y en Derecho Tributario de la Universidad Externado de Colombia. Vinculada a la rama judicial hace más de catorce años. Actualmente se desempeña como Profesional Especializado Grado 33 en el despacho del magistrado Milton Chaves García, de la Sección Cuarta del Consejo de Estado. Enlace Orcid: <https://orcid.org/0000-0001-7522-4576>. CvLAC: [https://scienti.minciencias.gov.co/cvlac/visualizador/generarCurriculoCv.do?cod\\_rh=0002051901](https://scienti.minciencias.gov.co/cvlac/visualizador/generarCurriculoCv.do?cod_rh=0002051901). DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n24.02>

## Resumen

Los cambios normativos en el sector salud han generado diferentes posiciones jurisprudenciales respecto a gravar o no la prestación de servicios de salud que no estén dentro el plan obligatorio de salud (no POS) con el impuesto de industria y comercio.

A partir del estudio normativo y jurisprudencial, con este artículo se pretende establecer cuál es la tesis o el criterio que se adecua a la realidad actual en materia tributaria en lo referente a la prestación del servicio de salud por fuera del POS por parte de las EPS e IPS y, en esa medida, determinar si es viable la aplicación de la no sujeción prevista en el artículo 39.2.d de la Ley 14 de 1983 o, si por el contrario, dicho servicio está gravado con el impuesto de industria y comercio en razón al cambio de las disposiciones legales en el sector salud.

*Palabras claves:* impuesto de industria y comercio, normas colombianas en el sector salud, prestación de los servicios de salud (no POS) por las EPS e IPS, análisis jurisprudencial.

## Abstract

Regulatory changes in the health sector have generated different jurisprudential positions regarding the taxation or not of the provision of health services that are not included in the subsidized health plan (no POS) with the industry and commerce tax.

From the normative and jurisprudential study, this article aims to establish which is the thesis or the criterion that fits the current reality in tax matters regarding the provision of health services outside the Compulsory Health Plan (POS) by the health promoting and providing entities (EPS and IPS) and thus, determine whether it is feasible to apply the non-taxation provided for in paragraph d) of numeral 2 of article 39 of Law 14 of 1983 or if on the contrary, this service is taxed with the industry and commerce tax according to the change of the legal provisions in the health sector.

*Key words:* Industry and Commerce Tax, Colombian Regulations in the Health Sector, Provision of Health Services, Compulsory Subsidized Health Plan, Health Promoting and Providing Entities (no POS), Jurisprudential Analysis.

## Resumo

As mudanças regulatórias no setor saúde tem gerado diferentes posicionamentos jurisprudenciais quanto à tributação ou não da prestação de serviços de saúde que não constam do Plano Obrigatório de Saúde (não “POS” na Colômbia) com o imposto da indústria e do comércio.

A partir do estudo normativo e jurisprudencial com este artigo pretende-se estabelecer qual é a tese ou o critério que se adequa à realidade atual em matéria tributária no que respeita à prestação de serviços de saúde fora do “POS” por parte das “EPS” e “IPS” e, nessa medida, determinar se é exequível a aplicação da inexistência de responsabilidade prevista na alínea d) do n.º 2 do artigo 39.º da Lei 14 de 1983 ou, pelo contrário, o referido serviço é tributado com o imposto da indústria e comércio devido alterações nas disposições legais no sector da saúde.

*Palabras claves:* impuesto sobre industria y comercio, regulamentación colombiana no sector de salud, prestación de servicios de salud (no “POS”) pelas “EPS” e “IPS”, análise Jurisprudencial.

## Introducción

Teniendo en cuenta los cambios normativos y jurisprudenciales en relación con el sector salud y el impuesto de industria y comercio (ICA), tengo como objetivo profundizar en este escrito el tema referente a la prestación de servicios de salud que no hacen parte del plan obligatorio de salud (no POS) por parte de las entidades promotoras de salud (EPS) y los institutos prestadores de salud (IPS), para establecer si estas actividades deben ser gravadas con el ICA, si gozan de la no sujeción prevista en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 o si están exentas del tributo.

Como desarrollo estructural se realizará el estudio y análisis correspondiente a la jurisprudencia del Consejo de Estado como fuente del derecho. Así mismo, se precisará en términos generales el ICA y los cambios normativos que se han presentado en el sector salud, con el objeto de establecer las implicaciones que esas disposiciones tienen respecto a la prestación de los servicios de salud (no POS) por parte de la EPS e IPS en el ICA.

Principalmente, se hará énfasis a la no sujeción de que trata artículo 39.2.d de la Ley 14 de 1983, que hacía referencia al Sistema Nacional de Salud, y al artículo 48.4 de la Constitución Política de Colombia, que prevé la prohibición de que los recursos provenientes de la seguridad social sean destinados a fines diferentes a esta, así como a la entrada en vigencia de la Ley 100 de 1993, que reorganizó el sector salud bajo el nombre de Sistema General de Seguridad Social en Salud, así como lo previsto en el artículo 111 de la Ley 788 de 2002.

Así mismo, se realizará el análisis de la línea jurisprudencial en relación con el ICA en la actividad de prestación de servicios de salud (no POS) por parte de las EPS e IPS, toda vez que esta temática ha sido de gran controversia en los fallos del Consejo de Estado.

Finalmente, el estudio y análisis que se realizará no abarcará lo referente a los ingresos que obtienen esas entidades por la prestación de los servicios POS, por cuanto dichos ingresos no están sujetos al ICA y esta tesis ha sido unánime y pacífica en la Sección Cuarta del Consejo de Estado.

## **I. Jurisprudencia del Consejo de Estado e impuesto de industria y comercio en el sector salud**

### *A. Jurisprudencia del Consejo de Estado como fuente del derecho*

En Colombia, el carácter vinculante de las decisiones judiciales ha primado en los fallos proferidos por parte de la Corte Constitucional y, en esa medida, la jurisprudencia del Consejo de Estado también podría ser considerada como un precedente judicial y, así, una fuente formal del derecho. Al ser este el órgano de cierre de la jurisdicción de lo contencioso administrativo, las sentencias y providencias que dicta sobre determinados asuntos deberían entenderse como las pautas y los parámetros a tener en cuenta por parte de los tribunales y juzgados administrativos para la toma de las decisiones en cada uno de los procesos de su conocimiento.

Lo anterior, con la finalidad de que los administrados tengan seguridad jurídica frente a las temáticas en las que existen pronunciamientos por parte del Consejo de Estado en casos similares, pues de lo contrario, si cada juez, al momento de interpretar la ley, le confiriera en sus sentencias un sentido diferente a una misma norma frente a casos con identidad de supuestos fácticos, se desconocería dicho principio.

Si bien es cierto que la jurisprudencia puede catalogarse como la interpretación que hace el juez por medio de las sentencias, también lo es que para que sea considerada criterio auxiliar de interpretación debe proceder de una alta corte, como lo es el Consejo de Estado. También debe ser reiterada, es decir, que los hechos relevantes característicos del caso actual sean semejantes a los supuestos de hecho presentes en los casos decididos con antelación.

Teniendo en cuenta la existencia de la necesidad de unificar jurisprudencia en diversos temas, a través de la Ley 1437 de 2011, Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), se dispuso la figura denominada “sentencia de unificación jurisprudencial” para efectos de garantizar la fuerza vinculante y la aplicación del precedente en la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

### **1. CARÁCTER VINCULANTE DE LAS SENTENCIAS DEL CONSEJO DE ESTADO EN MATERIA TRIBUTARIA**

Con el CPACA se dispuso la figura de las “sentencias de unificación”<sup>1</sup>, con el objeto de garantizar que sean decididos los casos de manera uniforme cuando se trate de situaciones que tengan los mismos supuestos fácticos y jurídicos.

---

1 El artículo 78 de la Ley 2080 de 2021 prevé que las sentencias de unificación del Consejo de Estado serán las siguientes: (1) las proferidas por importancia jurídica o trascendencia social o por necesidad de unificar o sentar jurisprudencia precisar su alcance o resolver las divergencias en su interpretación y aplicación; (2) las

En la Sección Cuarta del Consejo de Estado se han proferido algunas sentencias en las que se ha unificado la posición jurisprudencial en temas de trascendencia en materia tributaria, tales como: (1) intervención de los deudores solidarios, garantes y aseguradoras en los procedimientos de determinación de tributos, imposición de sanción por devolución improcedente y de cobro coactivo<sup>2</sup>; (2) impuesto sobre el servicio de alumbrado público y elementos esenciales<sup>3</sup>; (3) sanción por devolución o compensación improcedente: principio de favorabilidad, prohibición de concurrencia de sanciones y procedimiento de imposición de la sanción<sup>4</sup>; (4) impuesto sobre la renta: deducciones, causalidad, necesidad y proporcionalidad de las expensas<sup>5</sup>, entre otras.

Estos fallos de unificación de jurisprudencia buscan dar los parámetros y las reglas de derecho en algunos temas que han sido objeto de controversia en la jurisdicción de lo contencioso administrativo en asuntos tributarios para que los tribunales y juzgados administrativos acojan dichas tesis en aras de garantizar los principios tributarios de equidad, progresividad, eficiencia y seguridad jurídica.

Las altas cortes han avalado que los jueces solo podrán alejarse del precedente judicial y del carácter vinculante de estas sentencias de unificación cuando se exponga de forma precisa y clara las razones y argumentos que le sirven de fundamento al juez para adoptar tal determinación; y a su vez, deberá demostrar que la interpretación que adopta implica el desarrollo de los principios constitucionales y legales.

### *B. Impuesto de industria y comercio en el sector salud*

El ICA es un tributo directo, de fuente tributaria endógena y de carácter territorial (municipal o distrital), que según lo dispuesto en el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, grava actividades económicas de naturaleza comercial, industrial y de servicios.

Sobre este punto en particular, en 2017, Julio Roberto Piza Rodríguez dijo que esta definición corresponde a una connotación de carácter objetivo, “pues pone el énfasis en la actividad más que en los sujetos que la realizan o la forma de realizarla” (p. 141).

---

que deciden recursos extraordinarios; (3) las que resuelven el mecanismo de eventual de revisión previsto en el artículo 36.A de la Ley 270 de 1996, adicionado por el artículo 11 de la Ley 1285 de 2009.

- 2 Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 14 de noviembre de 2019, Exp. 23018, C. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.
- 3 Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 6 de noviembre de 2019, Exp. 23103, C.P. Milton Chaves García.
- 4 Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 20 de agosto de 2020, Exp. 22756, C. P. Julio Roberto Piza Rodríguez.
- 5 Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 26 de noviembre de 2020, Exp. 21329, C. P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

En cuanto a la prestación de los servicios de salud, cabe destacar que es una actividad que, en principio, podría considerarse que estaría sujeta al ICA, porque cumple el aspecto material por la realización del hecho generador.

Sin embargo, en el artículo 48.4 de la Constitución Política de Colombia se consagró que “no se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella”, estableciendo así una prohibición general para todas las instituciones que integran el sistema de seguridad social, respecto de la destinación de los recursos percibidos por aquellas.

Con anterioridad a la Carta Política de 1991, el legislador expidió la Ley 14 de 1983, que en el artículo 39.2.d prohibió a los municipios y distritos a gravar con el ICA a “los hospitales adscritos y vinculados al sistema nacional de salud”. Dicha norma desgravó el ICA de una forma subjetiva y que ha sido objeto de diversas interpretaciones a nivel jurisprudencial en cuanto a su aplicación para determinar si la prestación de los servicios de salud (no POS) por parte de las EPS e IPS, creadas a partir de la Ley 100 de 1993, se encuentra bajo el amparo de la no sujeción, o si dicha actividad está exenta o gravada con el ICA.

## 1. CONCEPTOS DE NO SUJECCIÓN Y EXENCIÓN

Harold Ferney Parra Ortiz (2004) señaló que

las no sujeciones consisten en la manifestación expresa que hace el legislador respecto de la no inclusión de ciertos individuos o actividades, como sujetos pasivos de tributo o que se consideran actividades no gravadas, y que por lo mismo en la terminología tributaria no son “contribuyentes” o “responsables” del cumplimiento de las obligaciones establecidas a cargo de quienes sí son catalogados como sujetos pasivos del tributo; [mientras que] la exención implica la existencia de una relación jurídico tributaria impersonal establecida en la norma y que se configura en el sujeto pasivo pero al que se le favorece por disposiciones y razones de orden administrativo, de política social, de orden económico, etc., con un beneficio fiscal (pp. 53-54).

El tratadista Mauricio Marín Elizalde (2015) precisó que

en la no sujeción no se da la consecuencia del nacimiento de la obligación tributaria porque no se ha producido el hecho generador, y en las exenciones no nace porque, pese a la realización del hecho generador, el legislador ha enervado expresamente sus consecuencias jurídicas (p. 337).

Es en esa medida, es claro que en las exenciones se ha realizado el hecho generador a diferencia de la no sujeción y, pese a que no produce la obligación de pagar el tributo, puede ser necesario el cumplimiento de los deberes formales que se derivan de la causación, entre las cuales se encuentra la de presentar la declaración tributaria.

## 2. NORMAS DEL SECTOR SALUD Y EN LOS REGÍMENES ESPECIALES EN CONCORDANCIA CON EL ICA

El artículo 39 de la Ley 14 de 1983 prohibió gravar con el ICA los servicios que prestan los hospitales adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Salud, conforme con lo dispuesto en los decretos 056 y 356 de 1975, a través de los cuales se definió el Sistema Nacional de Salud como “el conjunto de organismos, instituciones, agencias y entidades que tuvieran por finalidad procurar la salud de la comunidad mediante la promoción, protección, recuperación y rehabilitación” (artículo 1.º del Decreto 056 de 1975); y se estableció que “las entidades que presten servicios de salud estarán adscritas o vinculadas al Sistema Nacional de Salud” (artículo 1.º del Decreto 356 de 1975).

Al respecto, Julio Roberto Piza Rodríguez (2017) precisó que la no sujeción prevista en el artículo 39.2.d de la Ley 14 de 1983,

cuanto a los hospitales, por el hecho de prestar servicios de salud también se incluyen como entidades de naturaleza privada, lo cual es un error pues esta es una exoneración subjetiva y no objetiva, que recae sobre los hospitales y no sobre el servicio de salud (p. 157).

Sobre el carácter subjetivo de la no sujeción a la que se ha hecho énfasis, en el artículo de Daniela Castillo Bonet (2018) se precisó que “esto tiene una consecuencia jurídica y es que de su realización no se derivan las consecuencias jurídicas asociadas al hecho generador, pues este nunca se realiza y, por tanto, no nace a la vida jurídica la relación jurídico-tributaria” (p. 220).

El artículo 39.2.d de la Ley 14 de 1983 fue parcialmente modificado por el artículo 11 de la Ley 50 de 1984 y, en esa medida, la naturaleza de la desgravación pasó de ser subjetiva a objetiva, pues en el evento en que los hospitales realicen actividades comerciales o industriales, se configura el hecho generador del ICA y, en consecuencia, estarán sujetos a la obligación tributaria que se deriva de la causación del mismo.

En desarrollo de los artículos 48 y 49 de la Constitución Política, la Ley 100 de 1993 reorganizó nuevamente el sector salud bajo el nombre de Sistema de Seguridad Social en Salud, con la finalidad de crear condiciones óptimas para todos los habitantes del territorio nacional mediante el acceso a un plan obligatorio de salud (POS).

## 3. ICA EN LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO DE SALUD (NO POS)

En la prestación del servicio público de salud concurren el Estado y los particulares, lo que tiene como objeto ampliar la cobertura y mejorar la calidad del servicio, no solo a través de la prestación de los servicios que integran esa parte esencial que garantiza el Estado (POS), sino que además existen planes adicionales o complementarios en el sector de salud.



De acuerdo con el artículo 169 de la Ley 100 de 1993, modificado por el artículo 37 de la Ley 1438 de 2011, las EPS podrían ofrecer planes complementarios al plan obligatorio de salud o planes voluntarios de salud<sup>6</sup>, que serán contratados voluntariamente y financiados en su totalidad por el afiliado o las empresas que lo establezcan con recursos distintos a las cotizaciones obligatorias o el subsidio a la cotización.

Un punto que ha sido objeto de controversia y de diversos pronunciamientos es si los ingresos que perciben las EPS e IPS, que conforman el Sistema de Seguridad Social en Salud, por la prestación de los servicios de salud (no POS) están gravados o no con ICA. En consecuencia, ha sido de gran relevancia establecer si subsiste la no sujeción prevista en el artículo 39.2.d de la Ley 14 de 1983 y si este beneficio para los hospitales a los que hace referencia dicha norma puede o no extenderse a las instituciones que actualmente contempla la Ley 100 de 1993.

En esas condiciones, debido a los cambios normativos que han existido en Colombia en el sector salud, la interpretación jurisprudencial de las normas ha sido el pilar fundamental para establecer la vigencia y aplicación de estas disposiciones para efectos de determinar si la actividad de la prestación de los servicios de salud (no POS) prestados por las EPS e IPS, no está sujeta o exenta del ICA, o si se encuentra gravada con el tributo.

## **II. Análisis jurisprudencial del ICA en la prestación de los servicios de salud (no POS) por parte de las EPS e IPS**

### *A. Criterio jurisprudencial del Consejo de Estado: exención y no sujeción del ICA*

La Sección Cuarta del Consejo de Estado, mediante sentencia del 6 de diciembre de 2006<sup>7</sup>, en cuanto a la previsión del artículo 39.2.d de la Ley 14 de 1983, sostuvo que la expresión “hospitales adscritos y vinculados al sistema nacional de salud”, 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. Razón por la cual concluyó que a los municipios y distritos les está prohibido gravar con el impuesto de industria y comercio a las EPS e IPS.

En esa medida, para ese entonces, se siguió el criterio que tenía la sala mayoritaria en cuanto a la desgravación de los servicios de salud y, a su vez, se le dio un amplio alcance a

6 Planes complementarios: (1) planes de atención complementaria del POS emitidos por las entidades promotoras de salud; (2) planes de medicina prepagada, de atención prehospitalaria o servicios de ambulancia prepagada, emitidos por entidades de medicina prepagada; (3) pólizas de seguros emitidos por compañías de seguros vigiladas por la Superintendencia Financiera; y (4) otros planes autorizados por la Superintendencia Financiera y la Superintendencia Nacional de Salud.

7 Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 6 de diciembre de 2006, Exp. 15291, C. P. Héctor J. Romero Díaz.

la expresión “hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud”, pues en esta tesis se agregó lo concerniente a que los recursos percibidos por las entidades e instituciones prestadoras de salud de cualquier nivel territorial, de carácter público o privado, como es el caso de las EPS e IPS, por el ejercicio de actividades de salud, no son susceptibles del ICA.

En la sentencia del 27 de agosto de 2009<sup>[8]</sup> se precisó que la calidad de sujeto pasivo del ICA recae en la persona natural o jurídica que realice actividades de naturaleza industrial, comercial o de servicios. Así, pues, por el solo hecho de que una EPS o IPS tenga como actividad principal la prestación de servicios de salud no la excluye de la posibilidad de ser calificada como sujeto pasivo por la realización de las demás actividades gravadas con el ICA, que se encuentran previstas en el artículo 32 de la Ley 14 de 1983.

En esas condiciones, en esta tesis, la sala dejó claro que las EPS e IPS pueden realizar actividades que generen ingresos gravados con el ICA, pues estas entidades no están excluidas del tributo, sino el ingreso que deviene directamente de la prestación del servicio de salud mediante el POS que por orden legal no se grava con el mismo.

Posteriormente, en la sentencia del 3 de marzo de 2011<sup>[9]</sup>, la Sección Cuarta del Consejo de Estado, de manera expresa, manifestó que las EPS e IPS no tenían la obligación de tributar ICA por los servicios de salud prestados dentro del POS.

De manera que los servicios médicos prestados en virtud de seguros médicos, planes complementarios o cualquier otro donde medie la mera liberalidad del cliente, resultan gravados con el ICA. Ello, por cuanto la desgravación está determinada a partir del tipo de servicio de salud que se presta (naturaleza objetiva), es decir, debe tratarse de servicios prestados dentro del POS.

En la sentencia 17914 del 24 de mayo de 2012<sup>[10]</sup>, la Sección Cuarta del Consejo de Estado determinó expresamente que los recursos provenientes de actividades industriales y comerciales que no sean propias de las entidades hospitalarias, en sentido amplio, no están cobijadas por la no sujeción del artículo 39 de la Ley 14 de 1983. Es decir, que las actividades de servicios de salud que prestan los hospitales, en su calidad de tales, son las únicas a las que se les puede aplicar la no sujeción creada por el legislador.

Finalmente, en este fallo se destaca que la sala precisó un nuevo criterio al señalar que carece de fundamento aplicar la no sujeción dependiendo de los recursos con los que se pagan los servicios de salud o de si están o no incluidos en el POS.

---

8 Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 27 de agosto de 2009, Exp. 16881, C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

9 Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 3 de marzo de 2011, Exp. 17459, C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

10 Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 24 de mayo de 2012, Exp. 17914, C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

En ese fallo hubo salvamento de voto por parte del magistrado Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, en el cual sostuvo, en términos generales, que no compartía la posición mayoritaria de la sala porque el servicio de salud al que se refiere el artículo 39.2.d de la Ley 14 de 1983 debe entenderse en vigencia del actual sistema de seguridad social en salud, el cual debe garantizar el Estado a través de las instituciones que conforman el Sistema de Seguridad Social Integral y, especialmente, de las EPS y de las IPS, en desarrollo del plan obligatorio de salud (POS).

Aunado a lo anterior, en dicho salvamento de voto, el magistrado Bastidas dijo que el modelo de actividad privada de carácter asistencial previsto en la Ley 14 de 1983 pasó a ser un modelo de actividad privada basada en la libre competencia y de libertad económica, cuya regulación y control le corresponde al Estado, según lo dispuesto en la Ley 100 de 1993.

Así pues, concluyó que en el primer modelo procedía exonerar del ICA a los prestadores de servicios de salud que hacían asistencialismo y caridad, de acuerdo con los principios de equidad y de justicia; mientras que en el segundo modelo —como los nuevos operadores ejecutan un servicio público con ánimo de lucro— se causa el hecho generador del ICA. Sin embargo, el artículo 48 de la Constitución Política consagró que los recursos de la seguridad social que perciban tales operadores, directamente (EPS) o indirectamente (IPS), no se pueden destinar ni utilizar para fines diferentes a la seguridad social. Por lo tanto, por disposición constitucional, la base gravable está compuesta solamente por los recursos que excedan los recursos destinados exclusivamente para cubrir el servicio público obligatorio e irrenunciable a la seguridad social en salud, tales como los derivados de los planes complementarios de salud.

A su vez, hizo énfasis en que la sala se apartó de lo que dijo la Corte Constitucional en la sentencia C-1040 de 2003, en la que estudió la constitucionalidad del artículo 111 de la Ley 788 de 2002. Lo anterior, respecto de que los recursos adicionales que por servicios de salud perciben las EPS y las IPS están gravados con el ICA, pues en el nuevo esquema de seguridad social en salud, los servicios de salud pública se prestan dentro de los postulados de la libre competencia y libertad económica, servicios que tienen la connotación de mercantil, aunque estén vinculados a regulaciones de servicio público.

Por su parte, en la sentencia del 20 de agosto de 2015<sup>[11]</sup>, la Sección Cuarta del Consejo de Estado reiteró la posición de la sala mayoritaria, en lo atinente a que la no sujeción que prevé el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 cubija los recursos con los que se pagan los servicios de salud, independientemente de si están o no incluidos en el plan obligatorio de salud (POS). Ello, por cuanto el beneficio tributario abarca de manera general la actividad de servicios de salud que prestan las entidades, cualquiera sea su naturaleza, puesto que la finalidad de la norma fue la de no someter a estas instituciones a obligaciones formales ni sustanciales en materia de ICA.

---

11 Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 20 de agosto de 2015, Exp. 20717, C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Así mismo, insistió que las actividades de servicios de salud que prestan las entidades son las *únicas* a las que se les puede aplicar la no sujeción. De modo que las actividades industriales y comerciales que no sean propias de esas entidades, en sentido amplio, están gravadas con el ICA.

Finalmente, concluyó que la no sujeción también cobija los servicios complementarios del POS expresamente autorizados por las entidades competentes y que sean prestados por entidades que hagan parte del Sistema de Seguridad Social en Salud.

En esta sentencia, el magistrado Hugo Fernando Bastidas Bárcenas aclaró el voto para reiterar que solo están exentos del ICA los ingresos que se destinen al Sistema General de Seguridad Social en Salud. Además, sostuvo que la exención se predica en favor de las EPS e IPS, y por los ingresos que estas perciben derivados de la prestación del servicio del POS.

Posteriormente, en diversas sentencias<sup>12</sup>, la sala reiteró el criterio jurisprudencial en lo concerniente a que la no sujeción de que trata el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 aplica tanto para los ingresos obtenidos por las EPS e IPS por la prestación de los servicios de salud dentro del plan obligatorio de salud (POS), así como aquellos ingresos provenientes por la prestación de los servicios de salud en los planes complementarios al POS que estén autorizados por la ley (artículo 169 de la Ley 100 de 1993). Hecho que le corresponde probar al contribuyente para efectos del reconocimiento de la desgravación del impuesto, ya que los ingresos derivados de actividades comerciales e industriales sí hacen parte de la base gravable del tributo.

### *B. Criterio jurisprudencial del Consejo de Estado: gravación con el ICA*

La Sección Cuarta del Consejo de Estado cambió su criterio en la sentencia del 4 de abril de 2019<sup>13</sup>, en la que determinó que la actual postura mayoritaria de la sala es que la no sujeción que consagra el artículo 39.2.d de la Ley 14 de 1983 no está vigente ni se aplica para los regímenes actuales. Que en virtud de lo previsto en el artículo 111 de la Ley 788 de 2002, en los términos señalados por la Corte Constitucional en la sentencia C-1040 de 2003, los ingresos por salud que realice una IPS por la prestación de los servicios contemplados en el POS, están exentos del ICA, siempre y cuando dichas actividades sean remuneradas con recursos provenientes del Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS), por lo que dichas entidades tienen la carga de la prueba en lo atinente a que los ingresos percibidos provienen del régimen contributivo o subsidiado.

---

12 Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias del 3 de agosto de 2016, Exp. 20662, C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia; del 30 de agosto de 2016, Exp. 21031, C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia; del 5 de octubre de 2016, Exp. 21485, C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia; del 4 de mayo de 2017, Exp. 20753, C. P. Stella Jeannette Carvajal Basto; entre otras.

13 Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 4 de abril de 2019, Exp. 20204, C. P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

Lo anterior, con la finalidad de garantizar el cumplimiento del mandato constitucional del artículo 48, en lo referente a que “no se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella”; y a su vez, en virtud de lo previsto en el artículo 788 del Estatuto Tributario, que establece que los contribuyentes están obligados a demostrar los hechos o circunstancias que los hacen acreedores o beneficiarios de una exención.

Finalmente, la sala precisó una excepción a esta regla y dijo que la desgravación cobija ingresos por servicios de salud prestados por las IPS, no previstos en el plan obligatorio de salud, en los siguientes eventos: (1) cuando sean ordenados por sentencias judiciales, como sucede en el caso de cobros y recobros; y (2) cuando el servicio de salud ordenado en virtud del fallo judicial esté remunerado con recursos que por disposición legal pertenecen al régimen contributivo o subsidiado, circunstancias que debe acreditar la IPS, de conformidad con el artículo 788 del Estatuto Tributario.

Actualmente, este criterio jurisprudencial ha sido objeto de reiteración en algunas sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado<sup>14</sup>. Sin embargo, esta posición no ha sido acogida por la consejera de Estado Stella Jeannette Carvajal Basto, tal como lo ha manifestado en los salvamentos de voto, pues a su juicio, en estos fallos se desconoce que los efectos del artículo 39.2.d de la Ley 14 de 1983 no desaparecieron con la expedición de las leyes 100 de 1993 y 788 de 2002, por el contrario, el artículo 111 de la Ley 788 de 2002 complementa el artículo 39.2.d de la Ley 14 de 1983.

A su vez, ha manifestado que se encuentra de acuerdo con la postura expuesta en la sentencia del 24 de mayo de 2012<sup>[15]</sup>, en lo atinente a que los ingresos generados por la prestación de los planes complementarios que forman parte del Sistema General de Seguridad Social en Salud, no están sujetos al ICA, pues los planes voluntarios a que se refiere el artículo 169 de la Ley 100 de 1993 tienen un reconocimiento legal

dentro del sistema de salud creado por la Ley 100 de 1993, son prestados por entidades que forman parte del mismo y se financian con recursos de los usuarios, que se destinan a una mayor y mejor cobertura del servicio de salud.

## Conclusiones

En este trabajo se pudo evidenciar que la línea jurisprudencial desde 2006 tiene una gran importancia en materia del ICA en la prestación del servicio de salud, por cuanto desde ese periodo con ponencia del consejero Héctor J. Romero se mantuvo la posición mayoritaria

---

14 Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias del 27 de julio de 2019, Exp. 22250, C. P. Julio Roberto Piza Rodríguez; del 16 de julio de 2020, Exp. 24252, C. P. Milton Chaves García; del 13 de agosto de 2020, Exp. 20798, C. P. Julio Roberto Piza Rodríguez; y del 21 de abril de 2021, Exp. 21163, C. P. Milton Chaves García.

15 Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 24 de mayo de 2012, Exp. 17914, C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en la que precisó que las entidades señaladas en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 no tenían la obligación sustancial ni el deber formal en el ICA por la actividad de prestación de servicios de salud. Además, agregó que para acceder a la no sujeción de que trata dicho artículo era suficiente con pertenecer al Sistema Nacional de Salud (hospitales y clínicas) o al Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS) de que trata la Ley 100 de 1993, en donde se encuentran las EPS e IPS.

El criterio que había sido acogido en un principio y al que hace alusión la sentencia del consejero Romero fue expuesto nuevamente en la sentencia del 24 de mayo de 2012 (Exp. 17914), por la consejera ponente Martha Teresa Briceño de Valencia y con salvamento de voto del consejero Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, en donde la sala mayoritaria concluyó que tanto los ingresos que perciben dichas entidades por la prestación por los servicios de salud POS y no POS no se encuentran sujetos al ICA.

Esta tesis que fue reiterada en diversas sentencias, actualmente no es acogida por la mayoría de los magistrados que conforman la Sección Cuarta, pues consideran que la Ley 14 de 1983 no es aplicable a los regímenes actuales y que los ingresos de la prestación de los servicios de salud no POS si deben estar gravados con el ICA, pues no provienen del Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS). Sin embargo, tal posición jurisprudencial no la comparte la consejera de Estado Stella Jeannette Carvajal Basto, tal como lo ha manifestado en los salvamentos de voto respectivos.

De acuerdo el anterior recuento jurisprudencial en la temática que hoy nos atañe, se pudo visualizar que algunos criterios jurisprudenciales van dirigidos a darle mayor relevancia a la actividad desarrollada por las EPS o IPS, y a la aplicación de la norma que contempla la no sujeción del artículo 39.2.d de la Ley 14 de 1983, que, a su juicio, abarca de manera general la actividad de servicios de salud que prestan las entidades que fueron creadas con la Ley 100 de 1993, cualquiera sea su naturaleza y respecto de las actividades de servicios de salud que presten, independiente de si hacen parte o no del POS.

En otros criterios jurisprudenciales que se han desarrollado a partir de la sentencia del 4 de abril de 2019<sup>[16]</sup> se le ha dado relevancia de si los ingresos provienen de recursos del Sistema de Seguridad Social en Salud para efectos de la desgravación del ICA. Esta última posición es la que se comparte por las razones que se exponen a continuación.

En estos pronunciamientos se señaló con claridad y precisión que la red institucional del sector salud de que trata la Ley 14 de 1983 no subsiste actualmente, ni pueden equipararse las instituciones allí previstas con las del régimen de la Ley 100 de 1993.

Esa afirmación es completamente apropiada en la medida en que la voluntad del Legislador en 1983 iba encaminada a regular el impuesto de industria y comercio, y como el modelo de actividad privada de carácter asistencial que ejercían los hospitales y clínicas del Sistema Nacional de Salud en ese entonces tenía como finalidad el desarrollo de una actividad de beneficencia o de caridad mediante la prestación del servicio de salud, se les

---

16 Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 4 de abril de 2019, Exp. 20204, C. P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

otorgó la no sujeción al impuesto de industria y comercio a través del artículo 39.2.d de la Ley 14 de 1983.

Sin embargo, como lo precisó el salvamento de voto del exconsejero de Estado, Hugo Fernando Bastidas Bárcenas en la sentencia 17914, a partir de la Constitución de 1991 y la expedición de la Ley 100 de 1993, los servicios de salud ya no se prestaban por el Estado y por los particulares contratados por aquel, dentro de un esquema de auxilios procedentes del erario o de la caridad de las personas, sino que se prestarían como servicio obligatorio e irrenunciable por entidades públicas y privadas, y bajo la coordinación y control del Estado, dentro de un esquema de libre competencia y libertad económica.

De manera que, ante el cambio normativo y las características propias del esquema del servicio de salud, se debe entender que las entidades promotoras de salud —en calidad de organismos de administración y financiación— y las instituciones prestadoras de salud —en calidad de prestadoras del servicio público de salud creadas por la Ley 100 de 1993— ya no se fundamentaron en la asistencia pública o una actividad de beneficencia o caridad, pues el modelo que surgió fue basado en la actividad privada de prestación de servicio de salud basada en la libre competencia y de libertad económica, cuya regulación y control le corresponde al Estado.

En consecuencia, la no sujeción de que trata la Ley 14 de 1983 no es aplicable para las instituciones creadas por la Ley 100 de 1993, pues a partir de la entrada en vigencia de esta disposición normativa los servicios de salud dejaron de prestarse por parte de entidades de asistencia pública, a quienes iba dirigida la exoneración de carácter subjetivo.

Aunado a lo anterior, es pertinente poner de presente que la inquietud que se produjo referente a la gravación o no del ICA por la prestación de los servicios de salud por parte de las EPS e IPS, y que generó diversos pronunciamientos por parte de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, se dilucidó con lo dispuesto en el artículo 111 de la Ley 788 de 2002, que prevé lo siguiente:

*Artículo III.* En su condición de recursos de la seguridad social, no forman parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, los recursos de las entidades integrantes del Sistema General de Seguridad Social en Salud, conforme a su destinación específica, como lo prevé el artículo 48 de la Constitución Política.

La Corte Constitucional, mediante sentencia C-1040 de 2003 al hacer el estudio de constitucionalidad de la disposición transcrita, señaló que

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 (bastardillas fuera del original).

Así pues, para la desgravación del ICA frente a los ingresos derivados de actividades relacionadas con la salud humana debe aplicarse el artículo 48 de la Constitución Política en concordancia con el artículo 111 de la Ley 788 de 2002, en los términos previstos en la sentencia de la Corte Constitucional C-1040 de 2003.

Es decir, que los ingresos que no están sujetos al impuesto de industria y comercio son aquellos que se perciben de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, esto es, del régimen contributivo o subsidiado de acuerdo con lo previsto en el artículo 201 de la Ley 100 de 1993<sup>17</sup>.

En ese sentido, como los recursos del Sistema de Seguridad solo cubren lo correspondiente a los servicios que están en el plan obligatorio de salud, debe entenderse que solamente los ingresos percibidos por las EPS e IPS por la prestación de servicios de salud dentro del plan obligatorio de salud (POS) no se encuentran gravados con el ICA.

En esas condiciones, los ingresos por los servicios de salud (no POS) están gravados con el ICA, ya que los planes complementarios son adquiridos por particulares y los ingresos que se perciben por la prestación de estos servicios (no POS) no provienen de los recursos del SGSSS (régimen contributivo o régimen subsidiado).

## Referencias

- Castillo Bonet, D. (2018). Impuesto de Industria y Comercio en el Sector Salud: Análisis jurisprudencial y perspectivas actuales. *Revista de Derecho Fiscal*, (12), 219-238.
- Marín Elizalde, M. (2015). La estructura jurídica del tributo: el hecho generador. En J. R. Rodríguez (Ed.), *La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales*. Universidad Externado de Colombia.
- Obregón, M. D. (2005). Prohibición constitucional y legal de gravar con el impuesto de industria y comercio los recursos de la seguridad social en salud. *Revista de Derecho Fiscal*, (12), 111-124.
- Parra Ortiz, H. F. (2004). *El impuesto de industria y comercio*. Temis.
- Piza Rodríguez, J. R. (2017). *Los tributos territoriales en el ordenamiento jurídico colombiano: El impuesto de industria, comercio, avisos y tableros*. Universidad Externado de Colombia.

---

17 En el régimen contributivo, los afiliados y sus beneficiarios se vinculan mediante el pago de una cotización o aporte económico que hace directamente el afiliado o concurrencia entre este y el empleador, según el caso; mientras que el régimen subsidiado se hace a través del pago de una cotización subsidiada, que tiene como beneficiarios a la población más vulnerable y sin capacidad de pago para cubrir el monto total de la cotización.



Quinche Ramírez, M. F. (2014). *El precedente judicial y sus reglas*. Legis Editores.

Serrano, G., & Serrano Gómez, R. (2007). La jurisprudencia frente a las fuentes del derecho. *Temas Socio-Jurídicas*, 25(52).

### *Jurisprudencia*

Corte Constitucional. (5 de mayo de 1994). Sentencia C-224 de 1994. M. P. Jorge Arango Mejía.

Corte Constitucional. (1.º de marzo de 1995). Sentencia C-083 de 1995. M. P. Carlos Gaviria Díaz.

Corte Constitucional. (25 de mayo de 2004). Sentencia C-509 de 2004. M. P. Eduardo Montealegre Lynnet.

Corte Constitucional. (8 de mayo de 2013). Sentencia C-262 de 2013. M. P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

Consejo de Estado, Sección Cuarta. (6 de diciembre de 2006). Sentencia de 2006. Exp. 15291. C. P. Héctor J. Romero Díaz.

Consejo de Estado, Sección Cuarta. (13 de agosto de 2009). Sentencia de 2009. Exp. 16881. C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Consejo de Estado, Sección Cuarta. (3 de marzo de 2011). Sentencia de 2011. Exp. 17459. C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

Consejo de Estado, Sección Cuarta. (24 de mayo de 2012). Sentencia de 2012. Exp. 17914. C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Consejo de Estado, Sección Cuarta. (20 de agosto de 2015). Sentencia de 2015. Exp. 20717. C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Consejo de Estado, Sección Cuarta. (3 de agosto de 2016). Sentencia de 2016. Exp. 20662. C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Consejo de Estado, Sección Cuarta. (30 de agosto de 2016). Sentencia de 2016. Exp. 21031. C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Consejo de Estado, Sección Cuarta. (5 de octubre de 2016). Sentencia de 2016. Exp. 21485. C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Consejo de Estado, Sección Cuarta. (4 de mayo de 2017). Sentencia de 2017. Exp. 20753. C. P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

Consejo de Estado, Sección Cuarta. (21 de febrero de 2019). Sentencia de 2019. Exp. 20204. C. P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

Consejo de Estado, Sección Cuarta. (27 de julio de 2019). Sentencia de 2019. Exp. 22250. C. P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

Consejo de Estado, Sección Cuarta. (6 de noviembre de 2019). Sentencia de 2019. Exp. 23103. C. P. Milton Chaves García.

Consejo de Estado, Sección Cuarta. (14 de noviembre de 2019). Sentencia de 2019. Exp. 23018. C. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

Consejo de Estado, Sección Cuarta. (16 de julio de 2020). Sentencia de 2020. Exp. 24252. C. P. Milton Chaves García.

Consejo de Estado, Sección Cuarta. (13 de agosto de 2020). Sentencia de 2020. Exp. 20798. C. P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

Consejo de Estado, Sección Cuarta. (20 de agosto de 2020). Sentencia de 2020. Exp. 22756. C. P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

Consejo de Estado, Sección Cuarta. (26 de noviembre de 2020). Sentencia de 2020. Exp. 21329. C. P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

Consejo de Estado, Sección Cuarta. (21 de abril de 2021). Sentencia de 2021. Exp. 21163, C. P. Milton Chaves García.

Artículo recibido el 2 de mayo de 2022.

Aprobado por par 1 el 15 de agosto de 2022.

Aprobado por par 2 el 22 de agosto de 2022.

Para citar este artículo: Pardo Pérez, J. A. (2024). ICA: Tributación de los servicios de salud (no POS) prestados por las EPS e IPS. *Revista de Derecho Fiscal*, (24).