

Sentencia C-064/08

RETENCION EN LA FUENTE-Concepto

El artículo 26 del Estatuto Tributario asume la retención como uno de los mecanismos de recaudo del impuesto sobre la renta que grava los ingresos susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción. La doctrina acepta que la retención en la fuente es un sistema de recaudo anticipado de las obligaciones tributarias.

INSTITUCION PRESTADORA DE SALUD-Concepto/INSTITUCION PRESTADORA DE SALUD-Declarantes del impuesto de renta y complementarios

Las Instituciones Prestadoras de Salud 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 Entidades Promotoras de Salud o fuera de ellas. Son entidades organizadas para la prestación de los servicios de salud, que tienen como principios básicos la calidad y la eficiencia, cuentan con autonomía administrativa, técnica y financiera, y deben propender por la libre concurrencia de sus acciones. El legislador ha considerado que se trata de entidades que prestan servicios en el área de la salud, compiten en este mercado, deben respetar las reglas que impiden el monopolio y garantizan la libertad de competencia en la prestación de sus servicios, con lo cual queda demostrado que jurídicamente son valoradas como empresas creadas, entre varios fines, con el propósito de obtener lucro económico, salvo claro está aquellas entidades sin ánimo de lucro. Teniendo en cuenta las I.P.S. que prestan servicios de salud con fines de lucro, resulta conforme con la naturaleza jurídica del impuesto sobre la renta y complementarios

INSTITUCION PRESTADORA DE SALUD-No declarantes del impuesto de renta y complementarios

RETENCION EN LA FUENTE POR SERVICIOS PRESTADOS POR IPS CON ANIMO DE LUCRO-Legitimidad

Teniendo en cuenta las I.P.S. que prestan servicios de salud con fines de lucro, resulta conforme con la naturaleza jurídica del impuesto sobre la renta y complementarios que el legislador haya dispuesto una tarifa del 2% sobre los servicios integrales mencionados en la norma demandada, como también es legítimo el sistema de retención en la fuente implementado para el cobro de esta tarifa. Cuando se trata de servicios integrales de salud en los cuales se requiere la internación clínica del paciente, circunstancia que conlleva una serie de servicios calificados y no calificados, como hospitalización, cirugía, alimentación, radiología, suministro de medicamentos, exámenes y análisis de laboratorio, todas actividades necesarias para restablecer el estado de salud del usuario, las I.P.S. presentan una sola factura que comprende la generalidad de los servicios. La norma demandada prevé una tarifa del 2% únicamente para los servicios en ella mencionados, teniendo en cuenta que los mismos generan rentabilidad para las I.P.S., permitiendo que el Estado adelante el cobro anticipado a través del sistema de retención en la fuente.

RETENCION EN LA FUENTE POR SERVICIOS PRESTADOS POR IPS CON ANIMO DE LUCRO-

Agente retenedor

Las EPS son las entidades autorizadas para retener el 2% sobre el monto de las facturas cobradas por las IPS por los servicios descritos. Es decir, la retención no opera sobre recursos de propiedad de las E.P.S., sino respecto de dineros cobrados por las I.P.S. por una actividad que acarrea lucro y, por lo mismo, genera el pago de impuesto sobre la renta y complementarios

Referencia: expediente D-6854

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 75 de la Ley 1111 de 2006, por la cual se modifica el estatuto tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Actor: Francisco José García Lara

Magistrada Ponente:

Dra. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Bogotá D. C., treinta (30) de enero de dos mil ocho (2008).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales y de los requisitos y trámite establecidos en el Decreto 2067 de 1991, profiere la siguiente

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

El ciudadano Francisco José García Lara, en ejercicio de la acción pública consagrada en los artículos 40-6 y 242-1 de la Constitución Política, presentó demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 75 de la Ley 1111 de 2006, por la cual se modifica el estatuto tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de los procesos de constitucionalidad, previo concepto del Procurador General de la Nación, la Corte Constitucional procede a decidir acerca de la demanda de la referencia.

II. TEXTO DE LA NORMA DEMANDADA

A continuación se transcribe el texto de la norma demandada:

“LEY 1111 DE 2006

(diciembre 27)

Diario Oficial No. 46.494 de 27 de diciembre de 2006

CONGRESO DE LA REPÚBLICA

Por la cual se modifica el estatuto tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

(...)

Artículo 75. Adiciónase un inciso al artículo 392 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

‘Los servicios integrales de salud que involucran servicios calificados y no calificados, prestados a un usuario por Instituciones Prestadoras de Salud, I.P.S., que comprenden hospitalización, radiología, medicamentos, exámenes y análisis de laboratorios clínicos, estarán sometidos a la tarifa del dos por ciento (2%)’.

III. LA DEMANDA

Para el demandante, el texto impugnado desconoce lo dispuesto en los artículos 48 y 49 de la Constitución Política.

Según el actor, la norma atacada desconoce lo establecido en el artículo 48 superior, por cuanto ordena practicar retenciones en la fuente a dineros del Plan Obligatorio de Salud, destinando recursos de las instituciones de la seguridad social a fines diferentes a ella. Agrega que el precepto impugnado establece que a los servicios de salud se les debe practicar una retención en la fuente del impuesto de renta del 2%, sin discriminar que dicho cobro no debe aplicarse sobre los dineros del Plan Obligatorio de Salud.

Como fundamento de la demanda el accionante añade: “...la inconstitucionalidad del artículo demandado, aplica totalmente lo determinado por la sentencia transcrita (C-1040 de 2003), ya que los dineros que cancela la E.P.S. a la I.P.S. se destinan a la prestación de los servicios de salud del POS y por tanto no pueden ser gravados con ningún impuesto”.

Para el demandante, la norma también desconoce el texto del artículo 49 superior, por cuanto practicar retención en la fuente a los dineros de la seguridad social, reduce en la misma proporción los recursos disponibles para la prestación del servicio de salud. En relación con este cargo añade: “Los dineros de las entidades integrantes del sistema general de Seguridad Social en Salud garantizan los derechos fundamentales -a la vida y la integridad personal, primordialmente, y, en relación con ellos, la salud y la seguridad social de los afiliados al sistema general de seguridad social en salud”.

Estima el actor que con la norma atacada se aplica un impuesto a título de retención sobre recursos que tienen protección constitucional. Al respecto expresa: “De acuerdo con el artículo 367 del estatuto Tributario Nacional, las retenciones tienen por objeto conseguir en forma gradual que el impuesto se recaude. En nuestro caso particular, por tratarse de dineros que la E.P.S. cancela a la I.P.S. por servicios de salud prestados dentro del Plan Obligatorio de Salud (POS), este ingreso es un recurso parafiscal con protección constitucional especial y en nuestro concepto retener parte de dichos recursos cuando aún no se han convertido en utilidad es violatorio de los artículos 48 y 49 de la constitución

Política”.

Respecto de la aplicación de la norma demandada el accionante manifiesta: “El hecho de devolver las retenciones sobre los recursos parafiscales después de un tiempo aproximado de un año y de un tortuoso proceso administrativo, significa que temporalmente estos dineros se han distraído temporalmente para fines diferentes a la seguridad social, siendo destinados a otros objetivos, perdiendo su valor real durante el lapso en el que se encuentran por fuera de las entidades integrantes del Sistema General de Seguridad Social en Salud, en esta (sic). Caso las I.P.S.”.

IV. INTERVENCIONES

1. Universidad del Rosario

El representante de la Universidad del Rosario empieza por explicar la naturaleza y aplicabilidad del mecanismo de retención en la fuente, recordando que según lo establecido en el artículo 26 del Estatuto Tributario, el impuesto sobre la renta grava los ingresos susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción. Añade: “uno de los mecanismos de recaudo de dicho tributo establecido por la ley constituye el de retención en la fuente que ha sido definida como un sistema de recaudo anticipado de las obligaciones tributarias, que en sí misma no constituye un impuesto”.

Después de citar apartes de las sentencias C-913 de 2003, C-445 de 1995, C-009 de 2003, el vocero de la Universidad del Rosario recuerda como la retención en la fuente no es un impuesto y explica que el artículo 75 de la ley 1111 de 2006 no está creando ningún gravamen sobre los recursos del sistema de seguridad social en salud, para concluir que la norma impugnada no vulnera el artículo 48 de la Carta Política que prohíbe destinar esta clase de recursos a una finalidad diferente a la seguridad social, “... pues sólo en caso de establecerse un tributo, los recursos serían trasladados al presupuesto general y terminarían sufragando otros gastos que no necesariamente sean los de Seguridad Social”.

Acerca del origen de los recursos sujetos a la retención prevista en la norma demandada, el interviniente manifiesta que el enunciado normativo no es del todo claro en relación con la materia, por cuanto no especifica si la retención debe efectuarse sobre recursos provenientes de actividades que podrían denominarse propias de las I.P.S., las cuales no involucran recursos del POS; o si la retención debe practicarse sobre recursos del POS.

En cuanto a la destinación de los recursos captados mediante la norma impugnada, el representante de la Universidad del Rosario considera que la aplicación del mecanismo de retención en la fuente en los términos establecidos en el artículo 365 y siguientes del Estatuto Tributario, específicamente sobre los servicios establecidos en el artículo 75 de la ley 1111 de 2006, no se configura como un mecanismo mediante el cual se destinen recursos de la Seguridad Social para fines inherentes a ella. “Por lo tanto, el mecanismo de retención en la fuente, al no ser un gravamen sino un instrumento de recaudo anticipado del impuesto sobre la renta, y aclarando que la retención no se hace sobre los recursos de las UPC del sistema de salud, sino que obra sobre los recursos que las I.P.S. perciben por la prestación de

determinados servicios, la norma, como se sostendrá en la parte conclusiva de este concepto será constitucional”.

Para la Universidad del Rosario “es necesario distinguir que los recursos del POS, mientras están a cuidado y administración de las E.P.S., mantienen su carácter de parafiscalidad y por lo tanto no pueden ser sujetos de retención alguna. Sin embargo, en el momento en que los recursos son transferidos a las I.P.S. por concepto de la prestación previa de un servicio, calificado o no calificado a un usuario, por las I.P.S., tal carácter de parafiscalidad se desvirtúa, convirtiéndose los recursos del POS en el medio de pago por la realización de una actividad económica determinada, argumento que coincide con la redacción de la norma demanda”.

A partir de la página 10 del escrito presentado por la Universidad del Rosario, aparece un juicioso análisis relacionado con la demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 1, 4, 5, 9, 12 y 15 de la ley 1111 de 2006 (expediente D-6585). Sin embargo, ha de tenerse en cuenta que la Corte Constitucional, mediante auto del 16 de julio de 2007, resolvió rechazar esta demanda, razón por la cual esta parte de la intervención no será tomada en cuenta.

1. Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales

La DIAN intervino en defensa de la norma acusada recordando que las Entidades Promotoras de Salud (E.P.S.) son responsables de la afiliación de los usuarios y la prestación a sus afiliados del Plan Obligatorio de Salud (POS), mientras las Instituciones Prestadoras de Salud (I.P.S.), son entidades de naturaleza privadas, oficiales, mixtas, comunitarias o solidarias, organizadas para la prestación de los servicios de salud a los afiliados al sistema dentro de las E.P.S. o fuera de ella.

Es decir, las I.P.S. son entidades que prestan el servicio de salud a los afiliados al sistema de seguridad en salud o a otras personas o entidades, dentro de los parámetros establecidos en la ley, son entidades oficiales, mixtas, privadas o solidarias, que cuentan con autonomía administrativa, técnica y financiera. Explica que las I.P.S. no reciben únicamente recursos parafiscales de la seguridad social y que para la administración de la seguridad social, la ley establece que las E.P.S. son las que tienen la responsabilidad de la afiliación de los usuarios y la prestación de los servicios a sus afiliados del Plan Obligatorio de la Seguridad (POS).

En materia tributaria explica el representante de la DIAN, las Entidades Prestadoras de Servicio de Salud (E.P.S.), creadas o no por la ley 100 de 1993, tienen un tratamiento fiscal especial si cumplen con los requisitos señalados en el Estatuto Tributario, pues de otra manera serán considerados contribuyentes del régimen general. Luego de analizar las diferencias entre los contribuyentes de régimen general sometidos a retención en la fuente sobre los ingresos percibidos; los contribuyentes con régimen especial no sometidos a retención en la fuente, siempre y cuando demuestren su naturaleza; y los no contribuyentes no sometidos a retención en la fuente como es el caso de los hospitales, el representante de la DIAN concluye que únicamente los servicios a que se refiere expresamente el numeral 5º del artículo 392 del Estatuto Tributario, se encuentran sujetos a la tarifa del 2%.

Sobre esta materia el interviniente explica: “En esas condiciones, tratándose de servicios integrales de salud calificados y no calificados que estén comprometidos dentro de las actividades de hospitalización, radiología, medicamentos, exámenes y análisis de laboratorios clínicos, que sean prestados a un usuario por Instituciones Prestadoras de Salud, se deberá efectuar a la I.P.S. prestadora del servicio, retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta, a la tarifa del dos por ciento (2%)”.

En cuanto al soporte constitucional de la norma demandada, el vocero de la DIAN considera que el hecho de indicar que los servicios calificados y no calificados, prestados a un usuario por las I.P.S., están sometidos a retención del 2%, sin que se trate de un gravamen adicional para estas entidades, las cuales tienen a su cargo la prestación de servicios de salud, pero esta actividad no llega hasta la participación en la administración de los recursos del sistema: las I.P.S. prestan servicios y por ello obtienen un beneficio económico, pero no administran recursos del sistema de seguridad social.

Sobre el destino de los recursos obtenidos, el interviniente explica: “Los recursos que se captan a través de esta cotización no entran a engrosar las arcas del presupuesto nacional, pues tienen una especial afectación y pueden ser verificados y administrados tanto por entes públicos como por personas de derecho privado. La tarifa de la contribución no se fija como una contraprestación equivalente al servicio que recibe el afiliado sino como una forma de financiar colectiva y globalmente el Sistema Nacional de Seguridad Social en Salud”.

Concluye el vocero de la DIAN expresando que la norma demandada parte del supuesto que el beneficiario del ingreso derivado de la prestación del servicio integrado en salud es contribuyente del impuesto sobre la renta, y a este título se lleva a cabo la retención. Finalmente, pide que se declare la constitucionalidad de la norma atacada.

1. Superintendencia Nacional de Salud

La Superintendencia interviene en defensa de la norma demanda. Empieza por recordar que los recursos de la salud son parafiscales y que su manejo es integral desde el origen hasta la ejecución. Agrega que las E.P.S. son responsables de la afiliación y registro de los afiliados al sistema, como también del recaudo de sus cotizaciones y tienen como función la organización y garantía de la prestación del Plan Obligatorio de Salud (POS) y girar la diferencia entre los ingresos por cotizaciones y el valor correspondiente a las Unidades de Pago por Capitalización (UPC) al Fondo de Solidaridad y Garantía (FOSYGA).

Sobre las relaciones entre las E.P.S. e I.P.S. señala que ambas son integrantes del Sistema General de Seguridad Social en Salud, pero tienen funciones distintas que no pueden confundirse ni servir de excusa para negar la prestación del servicio a los afiliados. Agrega: “Bajo ese contexto, las E.P.S. reciben unos recursos para administrar el riesgo en salud, esto es para asegurar el Plan Obligatorio de Salud a sus afiliados, para lo cual contratan con las I.P.S., de tal forma que cuando los dineros ingresan a las I.P.S. se pierde su procedencia, significando con ello que se confunden los recursos que son pagados por las E.P.S. por concepto de prestación de servicios de salud. En tal virtud dejan de ser parafiscales y por lo tanto susceptibles de gravámenes financieros”.

1. Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Para el Instituto, al examinar el funcionamiento del Sistema de Seguridad Social en Salud se encuentra que las I.P.S. prestan servicios a personas naturales llamadas usuarios, servicios que le son pagados bien sea por los usuarios, los empleadores, aseguradores, E.P.S., o por la nación, los departamentos, municipios, distritos o entidades que ellas crean. Una vez prestado el servicio son remuneradas y estos ingresos pasan del sector de la seguridad social al ámbito de la propiedad privada como ocurre con los salarios de los empleados, de las I.P.S. y con los honorarios de los médicos, quienes son pagados con recursos provenientes de los clientes de las I.P.S..

La retención se practica para el pago del impuesto de renta y sus complementarios, sobre el precio que reciben las I.P.S., es decir se gravan las ganancias. Agrega el interviniente: "... no sólo es lícito que las empresas vinculadas a la seguridad social, y dentro de ella al sector de la salud hagan utilidades, sino que la Constitución lo estima necesario como un medio para que la prestación de sus servicios sea eficiente y se cumpla el propósito de que todos los habitantes de Colombia tengan acceso al servicio de salud en condiciones razonables".

Para el vocero del Instituto, cuando una persona jurídica o una sociedad de hecho pagan a una I.P.S. deben retener el 2%, sobre un dinero que ya no pertenece a la seguridad social y que es el anticipo del posible gravamen que a título de impuesto sobre la renta y complementarios deberá pagar la I.P.S. sobre sus utilidades.

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario concluye solicitando a la Corte que declare exequible la norma demandada por cuanto la retención allí establecida graba las utilidades de las I.P.S., que si bien fueron pagadas por entidades del sistema general de salud ya no forman parte de él.

1. Universidad Externado de Colombia

El Director del Departamento de Derecho Fiscal interviene en defensa de la norma demandada, teniendo en cuenta que el artículo 191 del Estatuto Tributario no excluye de la renta presuntiva a las entidades de la seguridad social. Considera el interviniente que la retención en la fuente no es un impuesto, sino un mecanismo de cobro anticipado de impuestos que desarrolla el principio de eficiencia del sistema tributario, consagrado en el artículo 363 de la Constitución, siendo una exigencia del principio de capacidad contributiva, igualdad y equidad.

El representante de la Universidad explica que la retención en la fuente prevista en la norma demandada para pagos sobre servicios integrales de salud, prestados a un usuario por I.P.S., se ajusta a las previsiones de la Constitución por cuanto son dineros provenientes de la seguridad social que ingresan a las arcas de la I.P.S. de las cuales se obtiene el pago continuo de dinero para el fisco, sin que implique gravamen para los dineros del sistema de seguridad social, sino un cobro anticipado sobre las rentas obtenidas por las I.P.S..

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

Para el Ministerio Público la retención en la fuente sobre los servicios integrales en salud no compromete la destinación exclusiva de los recursos de la seguridad social, porque aparece al final del ciclo económico de ese mercado en el que la obligación de suministrar el servicio ya se cumplió, por lo que la contraprestación que genera la imposición tiene característica terminal o de cierre.

Considera la vista fiscal que la obligación tributaria prevista en la norma demandada no implica desatender las previsiones del artículo 48 de la Constitución Política, si se tiene en cuenta que la prestación del servicio de salud también constituye una actividad económica que organizada empresarialmente tiene como finalidad obtener utilidades respecto de las cuales existe la posibilidad de imponer tributos. Para el Procurador General de la Nación: "... se trata de las obligaciones que emanan del derecho de propiedad, incluidas las de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad, asunto que también abarca la actividad empresarial para suministrar salud".

Explica la vista fiscal que las I.P.S. cumplen sus actividades de acuerdo con la contratación que llevan a cabo con las E.P.S., contribuyendo a garantizar la prestación del servicio de salud, poniendo fin al ciclo económico respectivo, a partir del cual aparece el proceso de cobro, lo cual supone beneficio o renta para las I.P.S. "Es decir, ante todo las I.P.S. son empresas, razón por la cual tienen la obligación de tributar a partir de sus ganancias o rentas, en cuanto que éstas ya no tienen ninguna obligación constitucional con la garantía de la salud, por lo que tales personas jurídicas se deben someter a la regulación que al respecto haya establecido el legislador, máxime cuando a partir de la tributación contribuyen a retroalimentar económicamente el mercado de la salud (Constitución Política, artículos 356 a 358)

Como consecuencia, se deben someter a las reglas que rigen la retención en la fuente para facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto sobre la renta y complementarios".

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL.

En virtud de lo dispuesto por el artículo 241-4 de la Constitución Política, la Corte Constitucional es competente para conocer de la demanda de inconstitucionalidad de la referencia, por estar dirigida contra una disposición perteneciente a una ley.

2. Cuestión Preliminar

Mediante auto del 16 de julio de 2007, la Magistrada sustanciadora resolvió rechazar la demanda de inconstitucionalidad contenida en el expediente D-6855, inicialmente acumulado al D-6854, presentada por el ciudadano Elver Daney Hernández contra los artículos 1, 4, 5, 9, 12, 15 y 78 de la Ley 1111 de 2006. Por esta razón, en el presente caso serán analizados únicamente los cargos formulados por el ciudadano Francisco José García Lara (Expediente D-6854).

3. Problema Jurídico

La Corte Constitucional deberá determinar si es exequible el cobro del 2% como retención en

la fuente sobre las tarifas de los servicios de hospitalización, radiología, medicamentos, exámenes y análisis de laboratorios clínicos prestados por las I.P.S., teniendo en cuenta que el demandante considera que se trata de recursos de las instituciones de la seguridad social que no pueden ser destinados para fines diferentes a ella.

4. Contenido y alcance de la norma demandada

El texto de la disposición impugnada es el siguiente:

“Artículo 75. Adiciónase un inciso al artículo 392 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

‘Los servicios integrales de salud que involucran servicios calificados y no calificados, prestados a un usuario por Instituciones Prestadoras de Salud, I.P.S., que comprenden hospitalización, radiología, medicamentos, exámenes y análisis de laboratorios clínicos, estarán sometidos a la tarifa del dos por ciento (2%)’”.

Esta norma prevé una tarifa de retención en la fuente del 2% para determinados servicios prestados por las I.P.S. a sus usuarios. La disposición no crea un impuesto en cabeza de las personas naturales que reciben atención médica por parte de las I.P.S., como tampoco prevé el destino específico de los recursos recaudados, por cuanto se trata de dineros que ingresan a las arcas del Estado para hacer parte del presupuesto general de la nación.

5. Examen de constitucionalidad de la norma demandada

5.1. El demandante considera que el precepto impugnado ordena practicar retenciones en la fuente a dineros del Plan Obligatorio de Salud, desviando recursos de las instituciones que integran el Sector de la Seguridad Social en Salud a fines distintos a los previstos para éste servicio.

La ley 100 de 1993 ha diseñado el Sistema de Seguridad Social en Salud, del cual hacen parte las Entidades Promotoras de Salud (E.P.S.), encargadas de la afiliación de los usuarios y de prestar a sus afiliados el Plan Obligatorio de Salud (POS). También hacen parte del Sistema las Instituciones Prestadoras de Salud (I.P.S.), entidades oficiales, mixtas, privadas, mixtas, comunitarias o solidarias, organizadas para la prestación de los servicios de salud a los afiliados. Acerca del Sistema la Corte ha precisado:

“Dentro de la estructura del Sistema General de Seguridad Social en Salud, la ley contempla un diseño institucional dentro del cual están, por un lado, las Entidades Promotoras de Salud (E.P.S.) y las Administradoras del Régimen Subsidiado (ARS), que son responsables de la afiliación de los usuarios, bien sea en el régimen contributivo o en el subsidiado, cuya función básica es organizar y garantizar la prestación a sus afiliados del Plan Obligatorio de Salud (POS) y el Plan Obligatorio de Salud Subsidiado (POSS)”¹.

Sobre la naturaleza jurídica de las Instituciones Prestadoras de Salud (I.P.S.), la ley 100 de 1993 establece:

“Artículo 156. Características básicas del Sistema General de Seguridad Social en Salud. El Sistema General de Salud tendrá las siguientes características:

(...)

i) Las Instituciones Prestadoras de Salud 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 Entidades Promotoras de Salud o fuera de ellas. El Estado podrá establecer mecanismos para el fomento de estas organizaciones y abrir líneas de crédito para la organización de grupos de práctica profesional y para las Instituciones Prestadoras de Servicios de tipo comunitario y Solidario”.

Además, la ley 100 de 1993 prevé las funciones de las I.P.S. de la siguiente manera:

“Artículo 185. INSTITUCIONES PRESTADORAS DE SERVICIOS DE SALUD. Son funciones de las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud prestar los servicios en su nivel de atención correspondiente a los afiliados y beneficiarios dentro de los parámetros y principios señalados en la presente Ley.

Las Instituciones Prestadoras de Servicios deben tener como principios básicos la calidad y la eficiencia, y tendrán autonomía administrativa, técnica y financiera. Además propenderán por la libre competencia en sus acciones, proveyendo información oportuna, suficiente y veraz a los usuarios, y evitando el abuso de posición dominante en el sistema. Están prohibidos todos los acuerdos o convenios entre Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud, entre asociaciones o sociedades científicas, y de profesionales o auxiliares del sector salud, o al interior de cualquiera de los anteriores, que tengan por objeto o efecto impedir, restringir o falsear el juego de la libre competencia dentro del mercado de servicios de salud, o impedir, restringir o interrumpir la prestación de los servicios de salud.

Para que una entidad pueda constituirse como Institución Prestadora de Servicios de salud deberá cumplir con los requisitos contemplados en las normas expedidas por el Ministerio de Salud.

PARÁGRAFO. Toda Institución Prestadora de Servicios de Salud contará con un sistema contable que permita registrar los costos de los servicios ofrecidos. Es condición para la aplicación del régimen único de tarifas de que trata el Artículo 241 de la presente Ley, adoptar dicho sistema contable. Esta disposición deberá acatarse a más tardar al finalizar el primer año de vigencia de la presente Ley. A partir de esta fecha será de obligatorio cumplimiento para contratar servicios con las Entidades Promotoras de Salud o con las entidades territoriales, según el caso, acreditar la existencia de dicho sistema”.

5.2. Las I.P.S. prestan servicios a los afiliados y beneficiarios de las Entidades Prestadoras de Salud (E.P.S.), por esta actividad son remuneradas y sobre esta remuneración se cobra la retención del 2% prevista en la norma demandada.

5.3. Las E.P.S. son definidas en la ley 100 de 1993 de la siguiente forma:

“Artículo 177. DEFINICIÓN. Las Entidades Promotoras de Salud son las entidades responsables de la afiliación, y el registro de los afiliados y del recaudo de sus cotizaciones, por delegación del Fondo de Solidaridad y Garantía. Su función básica será organizar y

garantizar, directa o indirectamente, la prestación del Plan de Salud Obligatorio a los afiliados y girar, dentro de los términos previstos en la presente Ley, la diferencia entre los ingresos por cotizaciones de sus afiliados y el valor de las correspondientes Unidades de Pago por Capitación al Fondo de Solidaridad y Garantía, de que trata el título III de la presente Ley.

Es decir, las E.P.S. son las responsables de afiliar a los usuarios y de prestarles los servicios propios del Plan Obligatorio de Salud (POS). Para el cumplimiento de esta misión, las E.P.S. pueden contratar con las I.P.S., para que éstas atienden a los usuarios, y cuando se trata de servicios integrales de salud que involucran servicios calificados y no calificados, que comprenden hospitalización, radiología, medicamentos, exámenes y análisis de laboratorios clínicos, las I.P.S. estarán sometidos a la tarifa del 2% de retención en la fuente.

“Artículo 179. CAMPO DE ACCIÓN DE LAS ENTIDADES PROMOTORAS DE SALUD. Para garantizar el Plan de Salud Obligatorio a sus afiliados, las Entidades Promotoras de Salud prestarán directamente o contratarán los servicios de salud con las Instituciones Prestadoras y los profesionales. Para racionalizar la demanda por servicios, las Entidades Promotoras de Salud podrán adoptar modalidades de contratación y pago tales como capitación, protocolos o presupuestos globales fijos, de tal manera que incentiven las actividades de promoción y prevención y el control de costos. Cada Entidad Promotora deberá ofrecer a sus afiliados varias alternativas de Instituciones Prestadoras de Salud, salvo cuando la restricción de oferta lo impida, de conformidad con el reglamento que para el efecto expida el Consejo Nacional de Seguridad Social en Salud”.

5.5. La norma que se examina somete a la tarifa del 2% de retención en la fuente determinados ingresos de las I.P.S.; a su vez, el artículo 262 del Estatuto Tributario asume la retención como uno de los mecanismos de recaudo del impuesto sobre la renta que grava los ingresos susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción; en general, la doctrina acepta que la retención en la fuente es un sistema de recaudo anticipado de las obligaciones tributarias.

5.6. Acerca de la retención en la fuente la Corte ha precisado:

“Desde el punto de vista impositivo, la retención en la fuente se define como la acción o el efecto de detener, conservar, guardar una cantidad que la ley ha determinado se retenga a título de impuesto en el mismo momento del origen del ingreso. Así, este mecanismo le permite al Estado recibir los impuestos a que tiene derecho en el mismo momento en que el contribuyente obtiene el ingreso susceptible de ser gravado, y como tal, sujeto a retención.

El principal objetivo de la retención en la fuente es el recaudo simultáneo del impuesto en el momento de obtener los ingresos, lo cual ofrece múltiples ventajas pues i) simplifica el trabajo de la administración tributaria, ya que se la libera de la tarea de recaudo al trasladarla a los particulares; ii) mejora el flujo de dineros para la tesorería pública, pues permite escalonar la percepción de los ingresos acelerando su recaudación; iii) opera como instrumento de control a la evasión fiscal³, por cuanto facilita la identificación de contribuyentes que podrían permanecer ocultos o que son difíciles de ubicar directamente, como es el caso de los residentes en el exterior o quienes ejercen actividades económicas en forma temporal y iv) fortalece la efectividad automática del impuesto como instrumento anti inflacionario asegurándole al Estado su participación en el producto creciente de la

economía4".5

Con la norma demandada el legislador establece un mecanismo de recaudo anticipado del impuesto sobre la renta (mediante retención) y prevé la tarifa del mismo (2%); es decir, las sumas así recaudadas irán al presupuesto general de la nación para ser distribuidos según lo disponga la ley. En efecto, según el Estatuto Tributario, artículo 8º de la Ley 863 de 2003, los recursos destinados a actividades de salud están sometidos a un régimen tributario especial, en relación con el impuesto de renta y complementarios; además, de conformidad con el mismo Estatuto, arts. 22 y 23, modificados por los arts. 64 y 65 de la Ley 223 de 1995, las IPS no son consideradas como entidades no contribuyentes del impuesto sobre la renta, salvo los hospitales que estén constituidos como personas jurídicas sin ánimo de lucro, o las personas jurídicas sin ánimo de lucro que realicen actividades de salud, siempre y cuando obtengan permiso de funcionamiento del Ministerio de Salud (hoy de Protección Social), y los beneficios o excedentes que obtengan se destinen en su totalidad al desarrollo de los programas de salud.

5.7. Como se ha explicado, las Instituciones Prestadoras de Salud (I.P.S.) son entidades organizadas para la prestación de los servicios de salud, que tienen como principios básicos la calidad y la eficiencia, cuentan con autonomía administrativa, técnica y financiera, y deben propender por la libre concurrencia de sus acciones. Para garantizar el equilibrio en las relaciones mercantiles entre las I.P.S., el legislador les ha prohibido adelantar actuaciones que tengan por objeto o efecto impedir, restringir o falsear el juego de la libre competencia dentro del mercado de servicios de salud, o impedir, restringir o interrumpir la prestación de los servicios de salud.

Es decir, el legislador ha considerado que se trata de entidades que prestan servicios en el área de la salud, compiten en este mercado, deben respetar las reglas que impiden el monopolio y garantizan la libertad de competencia en la prestación de sus servicios, con lo cual queda demostrado que jurídicamente son valoradas como empresas creadas, entre varios fines, con el propósito de obtener lucro económico, salvo claro está aquellas entidades sin ánimo de lucro.

5.8. Teniendo en cuenta las I.P.S. que prestan servicios de salud con fines de lucro, resulta conforme con la naturaleza jurídica del impuesto sobre la renta y complementarios que el legislador haya dispuesto una tarifa del 2% sobre los servicios integrales mencionados en la norma demandada, como también es legítimo el sistema de retención en la fuente implementado para el cobro de esta tarifa.

Cuando se trata de servicios integrales de salud en los cuales se requiere la internación clínica del paciente, circunstancia que conlleva una serie de servicios calificados y no calificados, como hospitalización, cirugía, alimentación, radiología, suministro de medicamentos, exámenes y análisis de laboratorio, todas actividades necesarias para restablecer el estado de salud del usuario, las I.P.S. presentan una sola factura que comprende la generalidad de los servicios. La norma demandada prevé una tarifa del 2% únicamente para los servicios en ella mencionados, teniendo en cuenta que los mismos generan rentabilidad para las I.P.S., permitiendo que el Estado adelante el cobro anticipado a través del sistema de retención en la fuente.

5.9. La Corte Constitucional ha diferenciado entre los recursos del sistema de seguridad social y aquellos que generan renta para las entidades que hacen parte del sistema, explicando que estos últimos pueden ser gravados por cuanto no están destinados de manera específica a la seguridad social. En relación con esta materia la jurisprudencia ha explicado:

“26- La Corte considera que los recursos propios de las E.P.S. y ARS producto de sus ganancias, de los contratos de medicina prepagada, publicidad y demás actividades son ingresos que pueden ser gravados ya que específicamente esos dineros no son de la seguridad social. Esta tesis la ha sostenido la Corte en múltiples oportunidades⁶, en la medida en que éstos, al no ser recursos del sistema sino propios de la actividad mercantil de estas entidades, no llevan implícita la destinación específica dirigida específicamente hacia la protección de la salud. En este sentido, nada limita al legislador para que decida este tipo de recursos, que se insiste, no forman parte del sistema de seguridad social y por ende nada tienen que ver con los gastos propios de la actividad compleja que suscita el engranaje de la seguridad social. Son los recursos después del ejercicio los que claramente están en cabeza de la E.P.S. o de la ARP, y sobre ellos es libre el legislador para imponer los gravámenes que considere necesarios, respetando evidentemente los principios tributarios y los criterios de proporcionalidad”.⁷

5.10. En el presente caso el actor considera que el legislador, mediante la norma atacada, autorizó destinar o utilizar recursos de las instituciones de la seguridad social para fines distintos a ésta actividad. Como se ha explicado, el artículo 75 de la ley 1111 de 2006 establece un impuesto a determinados servicios prestados por las I.P.S., considerando que se trata de actividades que generan utilidades económicas para estas entidades, autorizando a las E.P.S. para retener el 2% sobre el monto de las facturas cobradas por las I.P.S. por los servicios descritos en la norma demandada.

Es decir, la retención no opera sobre recursos de propiedad de las E.P.S., sino respecto de dineros cobrados por las I.P.S. por una actividad que acarrea lucro y, por lo mismo, genera el pago de impuesto sobre la renta y complementarios. La confusión del actor se presenta en cuanto considera que los ingresos gravados provienen exclusivamente del sistema de seguridad social, cuando las I.P.S. han sido jurídicamente autorizadas para atender una gama amplia de servicios, tales como contratos de medicina prepagada, acuerdos con escuelas de formación en áreas médicas y contratos de publicidad, pues el legislador ha considerado que también ejercen actividad mercantil y que lo deben hacer respetando las reglas que proscriben los monopolios y garantizan la libertad de competencia en el mercado de servicios de salud.

Por considerar que la norma impugnada no desconoce las previsiones de los artículos 48, inciso quinto y 49 de la Carta Política, la Corte la declarará exequible, respecto de los cargos analizados en el presente caso.

VII. DECISIÓN.

En mérito de lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE:

Declarar EXEQUIBLE el artículo 75 de la ley 1111 de 2006, únicamente en relación con los cargos examinados en esta providencia.

Notifíquese, comuníquese, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional y archívese el expediente. Cúmplase.

RODRIGO ESCOBAR GIL

Presidente

JAIME ARAÚJO RENTERÍA

Magistrado

MANUEL JOSE CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO

Magistrado

MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO

Magistrado

AUSENTE CON EXCUSA

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Magistrado

NILSON PINILLA PINILLA

Magistrado

HUMBERTO SIERRA PORTO

Magistrado

AUSENTE EN COMISION

CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

1 Corte Constitucional, Sentencia C-861 de 2006. M.P. Nilsón Pinilla Pinilla.

2 El artículo 26 del estatuto Tributario establece:

“LOS INGRESOS SON BASE DE LA RENTA LIQUIDA. La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley”.

3 Sentencia C-015 de 1993. MP Eduardo Cifuentes Muñoz

4 Sentencia C-397 de 1994. MP Hernando Herrera Vergara

5 Corte Constitucional, Sentencia C-913 de 2003. M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

6 Corte Constitucional. Ver C-577 de 1997, C-828 de 2001.M.P. Jaime Córdoba Triviño, C-915 de 2002. M.P. Álvaro Tafur Galvis

7 Corte Constitucional, sentencia C-824 de 2004. M.P. Rodrigo Uprimny Yepes.