

Sentencia C-1040/03

SISTEMA INTEGRAL DE SEGURIDAD SOCIAL-Objeto

SERVICIO PUBLICO DE SEGURIDAD SOCIAL-Eficiencia como principio fundamental

SERVICIO PUBLICO DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD-Origen de los recursos

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.

SERVICIO PUBLICO DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD-Carácter parafiscal de los recursos

COTIZACION EN SEGURIDAD SOCIAL-Alcance/COTIZACION EN SEGURIDAD SOCIAL-Destino de los recursos

COTIZACION EN SEGURIDAD SOCIAL-Tributo con destinación específica/COTIZACION EN SEGURIDAD SOCIAL-No es una tasa ni un impuesto

COTIZACION EN SEGURIDAD SOCIAL-Contribución parafiscal

SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD-Recursos son rentas parafiscales

RECURSOS PARAFISCALES-Destinación específica

SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD-Recursos de destinación específica

RECURSOS PARAFISCALES-Carácter absoluto de la destinación específica

RECURSOS PARAFISCALES-No pueden ser objeto de impuestos

RECURSOS PARAFISCALES-Excepción a la destinación especial

Solo por excepción, no se opone a esa destinación especial la tasa que deben pagar las entidades que se encuentran bajo la inspección y vigilancia de la Superintendencia de Salud,

pues conforme al artículo 48 de la Carta el servicio público de seguridad social supone la vigilancia y control de las entidades que lo prestan, de modo que dicho gravamen retorna el costo asumido por el Estado en la prestación de este servicio público.

SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD-Destinación de los recursos/SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD-Objetivo fundamental

SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD-Regímenes

ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD-Responsable de la afiliación y registro de los afiliados y del recaudo de las cotizaciones por delegación del Fosyga/ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD-Función básica

SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD-Equilibrio financiero

SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD-Objetivo del equilibrio financiero

UNIDAD DE PAGO POR CAPITACION-Centro del equilibrio financiero/UNIDAD DE PAGO POR CAPITACION-Concepto/UNIDAD DE PAGO POR CAPITACION-Establecimiento

UNIDAD DE PAGO POR CAPITACION-Carácter parafiscal/UNIDAD DE PAGO POR CAPITACION-Objetivo fundamental

UNIDAD DE PAGO POR CAPITACION-No constituye una renta propia de las empresas promotoras de salud

UNIDAD DE PAGO POR CAPITACION-Recursos no pueden ser objeto de ningún gravamen

INSTITUCION PRESTADORA DE SALUD Y ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD-Recursos objeto de gravamen

INSTITUCION PRESTADORA DE SALUD Y ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD-Ganancias que obtengan por la prestación de servicios diferentes no constituyen rentas parafiscales y pueden ser gravadas

ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD-Relación entre afiliados y asegurador distinguen de fondo el contrato de aseguramiento en salud del contrato de seguro tradicional/ENTIDAD

PROMOTORA DE SALUD-Cotizaciones no se manejan como cuentas individuales

GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS-No pueden aplicarse sobre los pagos del servicio de salud que pertenecen al POS

UNIDAD DE PAGO POR CAPITACION-No puede ser objeto de ningún gravamen pues los recursos son de carácter parafiscal

UNIDAD DE PAGO POR CAPITACION-Recursos que las EPS reciben para gastos de administración no pueden ser objeto de tributo alguno

SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD-Porcentaje de la UPC para efectos del impuesto de industria y comercio es inconstitucional

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO-Regulación

ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD-Actividad comercial no da lugar al hecho generador del impuesto de industria y comercio

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO-Aplicación en las EPS

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO-Aplicación a IPS

Referencia: expediente D-4620

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 111 (parcial) de la Ley 788 de 2002, "Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones".

Actor: Francisco José García Lara

Magistrada Ponente:

Dra. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Bogotá D. C., cinco (5) de noviembre de dos mil tres (2003).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y

una vez cumplidos los requisitos y trámites establecidos en el Decreto 2067 de 1991, profiere la siguiente

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública consagrada en los artículos 40-6, 241-4 y 242-1 de la Constitución Política, el ciudadano Francisco José García Lara presenta demanda contra el artículo 111 (parcial) de la Ley 788 de 2002 “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones”.

La Magistrada Sustanciadora, mediante auto del 16 de mayo de 2003, admitió la demanda de la referencia por cumplir con los requisitos que contempla el artículo 2º del Decreto 2067 de 1991, y ordenó la fijación en lista de las normas acusadas y el traslado al señor Procurador General de la Nación para que rindiera su concepto.

Al mismo tiempo, comunicó la iniciación del proceso al Presidente de la República, al Presidente del Congreso Nacional y al Ministerio del Interior y de Justicia y al Ministerio de Hacienda y Crédito Público. De igual forma, de conformidad con el artículo 13 del Decreto 2067 de 1991, envió comunicación al Ministerio de Protección Social, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN y al Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de los procesos de inconstitucionalidad, y previo concepto de la Procuraduría General de la Nación, la Corte Constitucional procede a decidir en relación con la demanda de la referencia.

II. TEXTO DE LA NORMA ACUSADA

Se transcribe a continuación el texto del artículo 111 de la Ley 788 de 2002, conforme a su publicación en el Diario Oficial No 45.046 y se subraya el aparte acusado.

LEY 788 DE 2002

(diciembre 27)

por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y

se dictan otras disposiciones.

El Congreso de Colombia

DECRETA:

Artículo 111. En su condición de recursos de la seguridad social, no forman parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, los recursos de las entidades integrantes del Sistema General de Seguridad Social en Salud, en el porcentaje de la Unidad de Pago Por Capacitación, UPC, destinado obligatoriamente a la prestación de servicios de salud, conforme a su destinación específica, como lo prevé el artículo 48 de la Constitución Política.

Este porcentaje será para estos efectos, del ochenta por ciento (80%) en el régimen contributivo y del ochenta y cinco por ciento (85%) de la UPC en el régimen subsidiado.

III. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

El demandante considera que el precepto acusado es inconstitucional por violar el artículo 48 de la Constitución Política.

Sostiene que el hecho de que las entidades que componen el Sistema de Seguridad Social en Salud cancelen tributos como el impuesto de industria y comercio, así sea en un porcentaje, constituye una acción de utilizar o destinar los recursos de éstas instituciones para fines diferentes a la obtención y optimización de la seguridad social, que es justamente lo que prohíbe el mandato constitucional que se cita como infringido.

Indica que el artículo 48 Constitucional en ningún caso admite gradualidad, y al exigir que los dineros de la seguridad social sólo sean destinados a ésta no discrimina los porcentajes que se destinen a administración u otros inherentes, puesto que concibe que éste dinero en su totalidad tiene una sola destinación.

Señala que en este sentido se ha pronunciado la Corte Constitucional en Sentencia C-828 de 2001 donde al establecer que las actividades comerciales de las entidades de salud pueden ser gravadas, reconoce que los ingresos por actividades de salud están exentos de cualquier impuesto, entre ellos el de industria y comercio.

Anota que la naturaleza de los ingresos y la condición jurídica que las IPS tienen como entidades pertenecientes al Sistema General de Seguridad Social en Salud, es la misma e inmodificable, cualquiera sea el tributo frente al cual se analice su condición legal.

A su juicio, la Corte ha sido clara al defender la destinación específica de los recursos de la seguridad social, no sólo en virtud del artículo 48 de la Constitución, sino también porque los mismos implican el cumplimiento de los derechos fundamentales de los afiliados o beneficiarios del sistema.

Sostiene que los gastos de salud comprenden los gastos médicos, los administrativos e incluso los de supervisión del sistema de salud, por lo que pretender desligar la administración como gasto diferente del sistema de seguridad social, no solo viola los preceptos constitucionales, sino que también es absurdo pues no se puede concebir el sistema de seguridad social sin la administración que se entiende intrínseca a la prestación del servicio.

Afirma que conforme a la jurisprudencia de la Corte, es claro que los ingresos que se destinen a actividades inherentes a la propia prestación del servicio de salud son parte integrante de los mismos y por lo tanto deben ser objeto del mismo tratamiento que los demás ingresos del sector salud, ya que no es posible pensar que sólo son gastos de salud los honorarios de los médicos o los pagos a las IPS por prestación de servicios y no los de las secretarías que otorgan citas.

En su parecer, la norma acusada ha gravado con el ICA recursos correspondientes a la administración del sistema los cuales pertenecen al mismo y son inherentes a la prestación de servicios como tal, por lo cual se viola el artículo 48 Superior al destinar recursos para fines diferentes a ella. Agrega que independientemente de que parte de dichos recursos sean usados para la administración los recursos del sistema general de seguridad social en salud ellos tienen una destinación específica.

Explica que el sistema general de seguridad social en salud fue concebido como un sistema de riesgo globalizado y que para financiar la atención de los afiliados y beneficiarios se estableció la Unidad de Pago por Capitación (UPC), la cual después de un cálculo actuarial que incluyó los principales riesgos de enfermarse según los grupos de edad y sexo, obtiene finalmente un monto que es el que el sistema le reconoce a las administradoras del sistema

(EPS Y ARS).

Asegura que dentro del monto total o UPC se ha establecido, por parte de las autoridades, que para lograr la eficiencia en el manejo de los recursos del sistema un porcentaje mínimo del 80% en el régimen contributivo y del 85% en el régimen subsidiado debe ser destinado obligatoriamente a gastos de prestación de servicios y se limitan los gastos administrativos en el 15% y 20% respectivamente. Sin embargo dichos gastos son parte de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, tal y como lo establece el artículo 182 de la Ley 100 de 1993.

Concluye que los dineros recaudados por las EPS y ARS son del sistema y en ningún caso son ingresos propios de dichas entidades, aunque de este dinero se reconozca la UPC. Luego el porcentaje de administración que puede usar las EPS y las ARS son dineros que pertenecen al sistema general de salud y son, en su sentir, inherentes a la prestación del servicio el cual es inconcebible sin administración, por lo que gravarlos con impuestos equivale a desconocer la destinación específica que el artículo 48 de la Constitución les otorgó a los mismos.

Finalmente, señala que las IPS solo reciben recursos correspondientes al 80% y 85% como pago por la prestación de servicios a pacientes del sistema. Para el demandante, no reciben recursos de administración, por lo que todos los ingresos que reciban por atenciones de salud provenientes de los recursos de dicho sistema están exentos del impuesto de industria y comercio.

IV. INTERVENCIONES

Durante el término de traslado y comunicaciones enviadas por la Corte intervinieron las siguientes personas y entidades:

1. Ministerio de Protección Social

Por medio de apoderado interviene en defensa de la constitucionalidad del precepto acusado.

Sostiene que el demandante confunde la naturaleza de los ingresos que reciben las EPS por concepto de cuotas que deben girarse al sistema general de seguridad social en salud con las operaciones comerciales que ellas realizan.

En su criterio, la norma demandada no admite interpretaciones diferentes a lo consignado literalmente, ya que protege la destinación específica de los recursos de la seguridad social en el porcentaje señalado para las UPC, conforme al mandato constitucional del artículo 48 con fines sociales.

Señala que las utilidades o gastos de administración que obtenga la EPS no tienen esa connotación, porque el gravamen que indica la norma demandada se refiere al porcentaje destinado a gastos de administración en cada uno de los regímenes que constituyen operaciones comerciales que realizan las EPS dentro del concepto de libre empresa que rige su actividad. En su parecer, es natural que se vean gravadas igualmente sus operaciones comerciales por el impuesto del IVA.

Asegura que la norma demandada no es inconstitucional, ya que el legislador actuó dentro de las precisas finalidades sociales que le impone el artículo 48 Superior, al definir en forma clara que el porcentaje señalado por las UPC por tener una destinación específica para la prestación de servicios de salud no forma parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio.

2. Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Por medio de apoderada presenta escrito defendiendo la constitucionalidad del precepto acusado.

Explica que la Unidad de Pago por Capitación (UPC), corresponde al valor que anualmente reconoce el Fondo de Solidaridad y Garantía a las EPS, por cada uno de los afiliados al Sistema de Seguridad Social, y que dicha unidad es diferente de la cotización que se realiza mensualmente por los afiliados y cuyo recaudo pertenece al Sistema, siendo esto delegado a las EPS por el FOSYGA.

Agrega que mensualmente la EPS deben descontar del total de cotizaciones recaudadas un punto porcentual para la subcuenta de compensación de solidaridad, medio punto porcentual para la subcuenta de promoción y prevención y 0.3% para el pago de las incapacidades temporales y licencias de maternidad. Manifiesta que al valor restante se le descuenta el valor de la UPC de sus afiliados y se diligencia el Formulario de Giro y Compensación, el cual permite a la EPS consignar a la cuenta del FOSYGA los excedentes de esta operación o

solicitar la compensación respectiva si dicha operación fuera deficiente.

Afirma que el artículo 111 de la Ley 788 de 2002 no vulnera el mandato constitucional del artículo 48, porque no puede entenderse como una prohibición de gravar con impuestos las actividades realizadas por las entidades que integran el sistema general de seguridad social en salud porque si así lo hubiera querido, así lo hubiera establecido el constituyente.

Aduce que lo que busca proteger la disposición Superior es que los ingresos de dichas entidades provenientes en su mayoría del Sistema de Seguridad Social, no se destinen a objetos distintos a la prestación efectiva de los servicios de salud, tales como inversiones, comercialización de bienes los cuales pueden parecer atractivos para lograr unos mejores ingresos.

Explica que la norma demandada cuantifica los porcentajes de la Unidad de Pago por Capitación del régimen contributivo (UPC) y del subsidiado (UPC-S) que no forman parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, ya que un porcentaje de las respectivas Unidades de Pago por Capitación (UPC y UPC-S) no tiene la connotación de recurso de la seguridad social destinado a la prestación de servicios y en esta medida sí harían parte de la base gravable del mencionado impuesto, sin vulnerar el artículo 48 de la Carta Política, ni los derechos fundamentales de los afiliados al Sistema General de Seguridad Social en Salud.

Señala que la totalidad de los recursos de la UPC no están destinados a la prestación de los servicios de salud ya que en un porcentaje se destina al cubrimiento de gastos administrativos e incluso pueden hacer parte de la legítima ganancia, por lo cual pueden ser objeto de gravámenes.

Expone que en el régimen contributivo, las Entidades Promotoras de Salud manejan recursos que por orden legal pertenecen al Sistema General de Seguridad Social en Salud y no a la entidad promotora como lo dispone el inciso 1° del artículo 182 de la Ley 100 de 1993 pero a su vez, éstas perciben sus ingresos luego de realizado el proceso de compensación ante el Fondo de Solidaridad y Garantía FOSYGA, que les reconoce las UPC a que haya lugar. Indica que realizada la compensación y recibidos los ingresos por UPC, las EPS están obligadas a pagar la atención de servicios de salud de sus afiliados, teniendo en cuenta la primacía del servicio público de salud como responsabilidad bajo la dirección, coordinación y control del Estado.

Manifiesta que la Unidad de Pago por Capitación es un cálculo realizado por el Ministerio de Protección Social que lo valida el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y lo aprueba el Consejo Nacional de Seguridad Social en Salud sobre la base de ser un valor suficiente para cubrir el valor de la prestación de los servicios del Plan Obligatorio de Salud POS, reservado para el equilibrio económico del sistema y con base en las tarifas y frecuencias que se evidencian en el mercado. En su parecer, la UPC correspondería a la “prima” que reciben las EPS por cada uno de sus asegurados o afiliados, según lo ha manifestado la Corte en Sentencia C-828 de 2001.

Igualmente, expresa que no todos los recursos que manejan las entidades del sistema de seguridad social en salud quedan excluidos de la potestad tributaria del Estado. Además, sostiene que la UPC incluye un porcentaje para gastos administrativos, que en el caso del régimen contributivo está calculado en un 20%, porcentaje que exactamente recoge el legislador como objeto del gravamen para el régimen contributivo.

Argumenta que es previsorio el legislador al expedir la norma en estudio cuando señala que no se incluye en la base gravable del impuesto de industria y comercio el 80% de la UPC del régimen contributivo, pues sólo permite el cobro del gravamen sobre el 20%, suma que representa lo calculado como porcentaje de administración, luego de pagar los servicios en salud, por lo que dejarían de tener destinación específica y no se vulneraría el artículo 48 Superior.

Aduce que no se puede dejar de lado que las EPS también reciben recursos que no son de la seguridad social, pero que no son claramente diferenciables de los demás en la medida en que solamente es obligatorio manejar las cotizaciones en salud en cuentas independientes de las demás rentas y bienes de la entidad.

Así mismo, explica que en el régimen subsidiado la situación es similar para las ARS, porque los recursos que manejan también pertenecen al Sistema General de Seguridad Social en Salud, independientemente de la fuente de los mismos (situado fiscal, rentas cedidas, transferencias, cofinanciación del Fosyga) que inicialmente capta o recibe la entidad territorial contratante de la administradora correspondiente. Precisa, entonces, que tales recursos también tienen destinación específica para que las instituciones prestadoras de servicios de salud atiendan en debida forma a la población pobre y vulnerable que son

beneficiarios del régimen.

Indica que, sin embargo, el Decreto 1804 estableció entre las reglas para administrar el régimen subsidiado, aquella según la cual las entidades administradoras no podrán utilizar para gastos de administración un monto superior al definido por el Consejo Nacional de Seguridad Social en Salud, con lo que se entiende que una porción de las UPC-S se destina al pago de la atención en salud de sus afiliados, pero que tiene que utilizar un porcentaje de ella para cubrir gastos administrativos. Del mismo modo que en el régimen contributivo, asegura que en el subsidiado, en un porcentaje del 15% se puede gravar por tratarse de recursos con los que cuenta la entidad administradora para cubrir gastos de administración y que por tal razón no gozan de la especial protección que proviene de la destinación específica que les dio la Constitución. En esa medida, a su juicio, la norma demandada no vulnera el artículo 48 de la Carta Política.

Aduce que existiendo la posibilidad de que las EPS ofrezcan servicios adicionales diferentes a los planes obligatorios de salud (contributivo y subsidiado) del Sistema General de Seguridad Social, dichos servicios complementarios se ubican en el campo comercial, generando ingresos diferentes a los del Sistema, y por ende no tienen destinación específica y pueden ser objeto de gravamen.

Respecto de las IPS considera que estas no solamente venden los servicios cubiertos por el sistema, sino que venden otros servicios en salud como los de medicina prepagada, planes complementarios, pólizas, entre otros, lo que, en su sentir, demuestra que estas situaciones son diferentes al servicio cubierto por el POS, y hacen parte del giro ordinario de los negocios de las IPS, por lo que concluye que dichos recursos no tiene destinación específica y pueden ser gravados.

Precisa que las IPS no deben ser gravadas con el ICA en la parte correspondiente a los ingresos por venta de servicios correspondientes al POS contributivo y subsidiado. Pero por los ingresos provenientes por servicios prestados diferentes a los del Sistema General de Seguridad en Salud y por los costos de administración de los mismos sí deben ser gravados.

Manifiesta que los gastos de administración no pueden entenderse como inherentes a la prestación del servicio de salud por que tienen una naturaleza diferente y no son en estricto sentido para la prestación directa del servicio.

En conclusión, afirma que el artículo 111 de la Ley 788 de 2002 no vulnera el artículo 48 de la Constitución, ya que las EPS y ARS sí están sujetas al impuesto de industria y comercio pero no sobre el total de la UPC sino únicamente sobre la proporción que apropian para sí como retribución por los servicios que prestan en el sentido de administrar los recursos de salud, en su parecer, la suma que sea generadora de utilidades o pérdidas para dichas empresas.

3. Instituto Colombiano de Derecho Tributario

En sesión del 3 de junio de 2003, el Consejo Directivo de la entidad aprobó el concepto mediante el cual solicita se declare la inconstitucionalidad de los apartes acusados del artículo 111 de la Ley 788 de 2002.

Afirma el ICDT que la destinación específica de los recursos de la seguridad social responde a la necesidad de garantizar el correcto uso de los mismos. Explica que esta necesidad surge de la nueva noción constitucional de seguridad social, como un servicio público esencial de carácter obligatorio.

Asegura que la prohibición contenida en el artículo 48 de la Constitución, reviste tal importancia que el legislador ha salvaguardado los recursos de la seguridad social de gravámenes que directamente menoscaban los mismos. Agrega que la ley no sólo puede sino que debe crear las exenciones a los gravámenes que menoscaban directamente los recursos de las instituciones de la seguridad social.

El Instituto señala que los recursos de la seguridad social que se destinan para financiar gastos administrativos no sólo pierden tal carácter, como lo establece la norma demandada, sino que, por el contrario, deben gozar de la protección especial sobre su correcta destinación o uso.

En su parecer, la norma cuestionada discrimina injustamente a las instituciones de la seguridad social en salud, negando un tratamiento igualitario para todas. Plantea que esto se ve claramente reflejado en la forma como la norma, por sustracción de materia, margina a las IPS respecto de la exoneración concedida a las EPS y ARS, a las cuales se les hace referencia exclusiva en la disposición impugnada.

Al respecto, aduce que las IPS y EPS, además de compartir la misma calidad de instituciones de la seguridad social en salud, prestan los mismos servicios para los afiliados, por lo que el tratamiento tributario que reciben unas y otras resulte desproporcionado e inequitativo.

En síntesis, considera que la violación a los principios constitucionales de destinación específica de los recursos de la seguridad social, eficiencia, igualdad ante la ley y equidad del sistema tributario, se advierte en la norma cuestionada por lo que debe ser declarada inconstitucional.

Finalmente la mayoría de los miembros del Consejo Directivo del Instituto solicitan a la Corte que interprete, por vía de autoridad qué se debe entender por “entidades integrantes del Sistema General de Seguridad Social en Salud” y que a su vez indique cuáles son los recursos de las mismas que demandan la protección del artículo 48 de la Carta.

Sostienen que dichas entidades tienen derecho a percibir unas sumas como retribución por sus servicios de administración de los recursos, y en el momento en que las reciben ellas dejan de pertenecer a la parafiscalidad como ocurre con los pagos que de esos fondos se hacen a los proveedores de servicios como los médicos, los empleados, los arrendadores, o de bienes como los vendedores de drogas de otros muebles y de inmuebles. Para todos ellos los pagos que reciben son ingresos tributarios.

Manifiestan que la norma está mal redactada, comenzado por una invocación inútil y confusa al artículo 48 de la Carta, limitándose a decir que los recursos de la seguridad social no se pueden destinar a fines distintos.

Aseguran que la norma acusada se limita a establecer una presunción pues el ingreso, es decir, la base gravable del aludido impuesto es un porcentaje de la Unidad de Pago por Capitación.

Sostienen que si las IPS no reciben UPC la base gravable, para ellas, no se presume por la norma, y si la reciben, la parte gravable es sólo el porcentaje fijado por la ley a la cual habrán de agregarse los ingresos que reciba por otros conceptos gravables. En su parecer, estas diferenciaciones obedecen a realidades y no colocan a las IPS en desventaja. Tampoco es entendible que con esa presunción se afecte la eficiencia y la eficacia del sistema.

4. Secretaría de Hacienda Distrital

Fuera del término para intervenir, la Secretaría de Hacienda Distrital anexa escrito por medio de apoderado, en el cual manifiesta se opone a las pretensiones de la demanda.

Afirma que las entidades promotoras de salud son entidades constituidas con el fin de prestar un servicio bajo las leyes del mercado privado, para promocionar, por medio de las afiliaciones de los cotizantes al servicio de salud mediante el sistema implantado por la Ley 100 de 1993, y de recaudar los dineros correspondientes a las afiliaciones con una función básica de organización y garantía, la prestación del servicio médico a los afiliados al POS dentro de los términos previstos en la Ley, por lo que no puede tener tratamiento diferente al de cualquier asociado o empresa que persigue, dentro de sus fines, una utilidad por la labor que desarrolla.

Considera que lo que hizo el artículo 111 de la Ley 788 de 2002 fue dar aplicación al artículo 48 de la Constitución, porque tanto las ARS como las EPS, ya sean públicas o privadas, ejercen actividades que tienen que representar para ellas un ingreso como contraprestación al desgaste administrativo propio de la actividad que realiza.

Asegura que la función básica de estas entidades es organizar y garantizar, directa o indirectamente, la prestación del Plan de Salud Obligatorio a los afiliados y girar, dentro de los términos de la Ley 788 de 2002, la diferencia entre los ingresos por cotizaciones de sus afiliados y el valor de las correspondientes Unidades de Pago por Capitalización al Fondo de Solidaridad y Garantías como lo establece la Ley 100 de 1993.

Explica que como desarrollo de la actividad de administrar los recursos del régimen contributivo, a la entidad encargada de ejecutar los actos de administración de estos recursos se le generan unos ingresos recursos que están destinados a cancelar los gastos de administración. Asegura que son éstos los que constituyen sus propios ingresos y por consiguiente sobre ellos debe tributar.

Plantea que la base sobre la cual deben pagar impuesto las entidades promotoras de salud en el régimen contributivo y las administradoras en el régimen subsidiado, por el ejercicio de la actividad de administración de ingresos en cada uno de los regímenes, es la sumatoria de los ingresos ordinarios y extraordinarios obtenidos y no destinados al cubrimiento de salud

por medio del gasto médico asistencial, junto con la utilidad que presenten y los rendimientos financieros que por su causa se obtengan, y que es justamente el porcentaje que establece la norma cuestionada.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El señor Procurador General de la Nación, en concepto Nro. 3278 de fecha de 4 de julio de 2003, solicita que se declare la exequibilidad del aparte acusado del artículo 111 de la Ley 788 de 2002.

Considera que las entidades promotoras de salud y las administradoras del régimen subsidiado pueden tributar sobre los ingresos percibidos por concepto de gastos de administración sin que se vulnere el artículo 48 de la Constitución Política.

Afirma que el legislador ha previsto que en el régimen contributivo el 80% de la UPC y en el régimen subsidiado el 85% de la UPC, deberá destinarse exclusivamente a la atención de los servicios de salud, y que el 20% y el 15% respectivamente, será destinado a cubrir los gastos de la administración de las entidades.

El Jefe del Ministerio Público encuentra que una vez ese 20% y 15% de la UPC pasa al patrimonio propio de la EPS y la ARS, pierde su carácter parafiscal y del mismo modo dichos recursos ya no hacen parte del sistema.

En su sentir, el hecho de que el legislador haya reconocido a las entidades de la seguridad social en salud unos porcentajes destinados a sufragar sus gastos de administración por considerarlos necesarios e indispensables para el funcionamiento mismo del sistema, no quiere decir que dichos recursos permanezcan perennemente bajo la calidad de parafiscales.

Sostiene que los ingresos provenientes de los gastos de administración son susceptibles de producir enriquecimiento a las entidades, de forma que, como cualquier actividad comercial o industrial con ánimo de lucro, dichos ingresos son susceptibles de ser gravados con el impuesto de industria y comercio.

Para el Ministerio Público, la sujeción del impuesto de industria y comercio respecto de las actividades industriales y comerciales que realizan las EPS y ARS, es razonable y no tiene

porque comprometer de forma alguna la eficiencia del sistema, si se tiene en cuenta que sus actividades no son sin ánimo de lucro, sino que por el contrario, se encuentran en situación de hecho igual a la de cualquier empresario que desarrolla su actividad con el fin de recibir utilidades.

En relación con las IPS, afirma que estas no se encuentran dentro de la hipótesis planteada por la norma cuestionada, ya que, aunque hacen parte de las entidades integrantes del sistema, no reciben ningún porcentaje de la Unidad de Pago por Capitación. Agrega que es evidente que respecto de estas entidades sigue vigente la no sujeción del impuesto de conformidad con el literal d) del artículo 39 de la Ley 14 de 1983.

Por lo expuesto, solicita se declare la exequibilidad de los apartes impugnados del artículo 111 de la Ley 788 de 2002.

VI. CONSIDERACIONES

La Corte Constitucional es competente para conocer y decidir sobre la demanda de inconstitucionalidad de la referencia, de conformidad con el numeral 4º del artículo 241 de la Constitución Política, por estar dirigida contra una Ley de la República.

2. Problema jurídico

En concepto del demandante, los apartes acusados del artículo 111 de la Ley 788 de 2002 son inconstitucionales, pues al gravar con el impuesto de industria y comercio recursos de la seguridad social, así sea en un porcentaje, vulneran el artículo 48 de la Carta Política, que prohíbe destinar y utilizar los recursos de las instituciones de la seguridad social para fines diferentes a ella.

Quien interviene en nombre del Ministerio de Protección Social estima que la acusación no está llamada a prosperar, pues el demandante confunde la naturaleza de los ingresos que reciben las EPS por concepto de cuotas que deben girarse al sistema de seguridad social en salud, con las operaciones comerciales que ellas realizan. En su parecer la norma grava el porcentaje destinado a gastos de administración que constituyen operaciones comerciales.

La apoderada del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, considera que la demanda debe ser desestimada en razón de que el mandato superior no prohíbe gravar con impuestos las

actividades de las instituciones que integran el sistema de seguridad social en salud, sino que busca que los recursos del sistema no se desvíen a fines diferentes a la prestación efectiva de los servicios de salud. Agrega que la norma acusada lo que hace es cuantificar los porcentajes de la Unidad de Pago por Capitación UPC, que no forman parte de la base gravable del tributo en su condición de recursos de la seguridad social, por lo que el impuesto solo recae sobre los gastos de administración que no son inherentes a la prestación de los servicios de salud. Aduce también que como la UPC es un recurso propio de las EPS que no constituye renta parafiscal puede ser gravado con el Impuesto de Industria y Comercio.

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario -ICDT- considera, por su parte, que la norma es inconstitucional, pues el impuesto de industria y comercio merma directamente los recursos de las instituciones de la seguridad social toda vez que recae sobre sus ingresos netos, los que en la práctica coinciden con recursos destinados a la seguridad social. Anota que los gastos que demanda la administración del sistema son recursos de la seguridad social, pues la forma, oportunidad y calidad con la que se prestan los servicios de salud son fundamentales para el sistema. Aduce igualmente que la norma al no incluir a las IPS como sujetos del gravamen crea a favor de ellas un privilegio injustificado.

El Procurador General de la Nación se inclina por la exequibilidad de la norma ya que en su parecer cuando los porcentajes gravados, que corresponden a los gastos de administración, ingresan al patrimonio de las EPS o ARS, pierden su carácter parafiscal y ya no forman parte del sistema, pudiendo en consecuencia ser gravados con el impuesto de industria y comercio. Arguye además, que el gravamen que se acusa no compromete la eficiencia del sistema pues al igual que todo empresario dichas entidades persiguen lucrarse. Igualmente sostiene que las IPS no están dentro del supuesto de hecho de la norma acusada.

Así, pues, corresponde a la Corte determinar si el artículo 111 de la Ley 788 de 2002 al señalar el porcentaje de la UPC, en los regímenes contributivo y subsidiado, que no forma parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, vulnera el artículo 48 de la Carta Política que prohíbe destinar y utilizar los recursos de las instituciones de la seguridad social para fines diferentes a ella.

3. Análisis sobre la constitucionalidad de las expresiones acusadas del artículo 111 de la Ley

1. En desarrollo de lo dispuesto en los artículos 48 y 49 de la Constitución, la Ley 100 de 1993 creó el Sistema de Seguridad Social integral, cuyo objeto es garantizar los derechos irrenunciables de la persona y la comunidad para obtener la calidad de vida acorde con la dignidad humana, a través de la protección de las contingencias que las afecten. Dicho sistema comprende además de las obligaciones del Estado y la sociedad, las instituciones y los recursos destinados a garantizar la cobertura de las prestaciones de carácter económico, de salud y de servicios complementarios regulados en la citada ley y en normas futuras¹.

Uno de los principios fundamentales del servicio público de la seguridad social, que consagra la norma superior y que desarrolla la Ley 100 de 1993, es el de eficiencia, entendido como la mejor utilización de los recursos administrativos, técnicos y financieros disponibles para que los beneficios a que da derecho la seguridad social sea prestados en forma adecuada, oportuna y suficiente².

Tales recursos son, pues, indispensables para el funcionamiento del sistema de seguridad social, y en esta medida están todos articulados para la consecución del fin propuesto por el Constituyente de garantizar a todos los habitantes el derecho irrenunciable a la seguridad social.

2. Tratándose del servicio público de la seguridad social en salud, éste 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.

Sobre el carácter parafiscal de los recursos de la seguridad social en salud y su destinación específica la jurisprudencia constitucional ha sido reiterativa. Ha dicho la Corte:

“La cotización para la seguridad social en salud es fruto de la soberanía fiscal del Estado. Se cobra de manera obligatoria a un grupo determinado de personas, cuyos intereses o necesidades en salud se satisfacen con los recursos recaudados. 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.

“Las características de la cotización permiten afirmar que no se trata de un impuesto, dado que se impone a un grupo definido de personas para financiar un servicio público determinado. Se trata de un tributo con destinación específica, cuyos ingresos, por lo tanto, no entran a engrosar el Presupuesto Nacional. La cotización del sistema de salud tampoco es una tasa, como quiera que se trata de un tributo obligatorio y, de otra parte, no genera una contrapartida directa y equivalente por parte del Estado, pues su objetivo es el de asegurar la financiación de los entes públicos o privados encargados de prestar el servicio de salud a sus afiliados.

“Según las características de la cotización en seguridad social, se trata de una típica contribución parafiscal, distinta de los impuestos y las tasas. En efecto, constituye un gravamen fruto de la soberanía fiscal del Estado, que se cobra de manera obligatoria a un grupo de personas cuyas necesidades en salud se satisfacen con los recursos recaudados, pero que carece de una contraprestación equivalente al monto de la tarifa. Los recursos provenientes de la cotización de seguridad social no entran a engrosar las arcas del presupuesto Nacional, ya que se destinan a financiar el sistema general de seguridad social en salud”.³

Así mismo 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”.⁴

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 a ella”. Sobre el alcance de esta cláusula constitucional la jurisprudencia constitucional ha dicho:

“Se trata de una norma fundamental de indudable carácter imperativo y absoluto respecto del cual no se contemplan excepciones, ni se permite supeditar su cumplimiento —de aplicación inmediata— a previsiones o restricciones de jerarquía legal.

“Por tanto, la calidad superior y prevalente del mandato constitucional desplaza toda norma inferior que pueda desvirtuar sus alcances, y, si alguien llegase a invocar con tal objeto las disposiciones de la ley en materia de liquidación forzosa de las instituciones financieras, deben ser ellas inaplicadas, para, en su lugar, hacer que valga el enunciado precepto de la Constitución, según lo dispone el 4 *Ibíd.*, en virtud de la inocultable incompatibilidad existente.”⁵

Como la norma superior que se comenta no establece excepciones, la prohibición de destinar y utilizar los recursos de las instituciones de la seguridad social para fines diferentes a ella comprende tanto los recursos destinados a la organización y administración del sistema de seguridad social como los orientados a la prestación del servicio, lo cual es razonable pues unos y otros integran un todo indivisible, tal como se desprende del principio superior de eficiencia ya comentado.

Sobre el carácter absoluto de la citada prohibición la Corte⁶ ha señalado que la prohibición contenida en el artículo 48 Superior no puede ser desconocida “ni aun en aras de la reactivación económica”, lo que significa que los recursos destinados a atender las necesidades del servicio de salud y asegurar la efectividad del derecho a la salud no pueden ser objeto de acuerdos de pago con acreedores que conduzcan a que tales recursos no lleguen al destino ordenado en la Carta.

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. En este sentido carece de fundamento la

afirmación hecha por quien interviene a nombre del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, quien considera viable la imposición de tributos a los recursos de la seguridad social en salud.

Solo por excepción, no se opone a esa destinación especial la tasa que deben pagar las entidades que se encuentran bajo la inspección y vigilancia de la Superintendencia de Salud, pues conforme al artículo 48 de la Carta el servicio público de seguridad social supone la vigilancia y control de las entidades que lo prestan, de modo que dicho gravamen retorna el costo asumido por el Estado en la prestación de este servicio público.

“No habría manera lógica de admitir el control, es decir, la vigilancia del servicio público, excluyendo en forma inconciliable la posibilidad de que las entidades públicas no asumieran el costo del servicio. Es consustancial con la prestación de un servicio público la necesidad de financiar el costo que aquélla representa, porque ello comporta lograr y asegurar su eficiencia. De modo que esos conceptos no se pueden divorciar, a menos que se admita que la eficiencia no es un factor del buen servicio.

Y en el mismo pronunciamiento reiteró:

“De lo expresado se deduce que la prohibición de utilizar los recursos de la seguridad social para fines diferentes, alude a la restricción de su manejo en programas distintos, así estén dirigidos a satisfacer otras necesidades básicas de similar importancia dentro del plexo de las necesidades sociales, mas dicha restricción no se extiende a las actividades de control y vigilancia que son inherentes al servicio público”.⁷

5. El hecho de que los recursos de la seguridad social en salud tengan carácter parafiscal no significa otra cosa que los mismos deban destinarse a la función propia de la seguridad social: la salud de los afectados. Con tal fin, la Ley 100 de 1993 diseñó un sistema de seguridad social en salud (SGSSS)⁸, cuyo objetivo fundamental es crear las condiciones de acceso a un Plan Obligatorio de Salud (POS) para todos los habitantes del territorio nacional, y el cual permitirá la protección integral de las familias a la maternidad y enfermedad general, en las fases de promoción y fomento de la salud y la prevención y diagnóstico, tratamiento y rehabilitación para todas las patologías, según la intensidad de uso y los niveles de atención y complejidad que se definan⁹.

Dicho sistema está compuesto por dos regímenes: el régimen contributivo¹⁰ y el régimen subsidiado¹¹, y de instituciones que se encargan de cumplir con tal objetivo: las Entidades Promotoras de Salud (EPS)¹² y las Administradoras del Régimen Subsidiado (ARS)¹³, quienes tienen el deber de prestar los servicios de salud directamente o a través de Instituciones Prestadoras de Salud (IPS)¹⁴. La Corte ha dicho que con la creación de estas entidades se busca homogenizar la operación y optimizar los beneficios que otorgan las entidades de seguridad social sin distinción entre usuarios de uno y otro régimen.

Por lo que hace a las EPS, ellas son responsables de la afiliación y el registro de los afiliados y del recaudo de las cotizaciones por delegación del Fondo de Solidaridad y Garantía (FOSYGA). Su función básica es organizar y garantizar, directa o indirectamente la prestación del Plan Obligatorio de Salud a los afiliados y girar a dicha institución, dentro de los términos legales, la diferencia entre los ingresos por cotizaciones y el valor de las Unidades de Pago por Capitación (UPC). Además dichas entidades pueden fungir como ARS ¹⁵.

6. Para la prestación eficiente del servicio público, es importante que el sistema de seguridad social en salud cuente con un equilibrio financiero. Ha dicho la Corte:

“Hay que admitir que al delegarse la prestación del servicio público de salud a una entidad particular, ésta ocupa el lugar del Estado para algo muy importante cual es la prestación de un servicio público; pero eso no excluye que la entidad aspire obtener una legítima ganancia. Así está diseñado el sistema. Pero, lo principal es que se tenga conciencia de que lo que se recauda no pertenece a las EPS, ni mucho menos entra al presupuesto nacional ni a los presupuestos de las entidades territoriales, sino que pertenece al sistema general de seguridad social en salud, es, pues, una contribución parafiscal. Por tal razón, la Corte no puede ser indiferente al equilibrio estructural del Sistema Nacional de Seguridad Social en Salud, al plan obligatorio de salud del régimen subsidiario y a los principios de universalidad y solidaridad que deben ir paralelos. La vigilancia de estos preceptos forma parte de uno de los objetivos del Estado social de derecho: la solución de las necesidades insatisfechas de salud”¹⁶.

Dentro del diseño del sistema de la seguridad social en salud el equilibrio financiero tiene como objetivo garantizar la viabilidad del sistema y por lo tanto su permanencia en el tiempo a efectos de que se pueda seguir manteniendo el fin primordial: la cobertura de las

necesidades sociales a las que está expuesta la población protegida¹⁷.

El centro de ese equilibrio financiero es la denominada Unidad de Pago por Capitación -UPC-, que es un valor per capita que paga el Estado a la EPS “por la organización y garantía de la prestación de los servicios incluidos” incluido en el POS para cada afiliado. Esta unidad se establece en función del perfil epidemiológico de la población relevante, de los riesgos cubiertos y de los costos de prestación del servicio en condiciones medias de calidad, tecnología y hotelería, y será definida por el Consejo Nacional de Seguridad Social en Salud (CNSSS) de acuerdo con los estudios técnicos hechos por el Ministerio de Salud (hoy Ministerio de Protección Social).¹⁸

Los recursos de la UPC, deben manejarse por las EPS en cuentas independientes del resto de rentas y bienes de la entidad¹⁹.

7. Teniendo en cuenta que conforme al artículo 48 Superior, todos los recursos de la seguridad social deben estar afectos a los objetivos de este servicio público, por tratarse de recursos parafiscales, en la configuración legal de la Unidad de Pago por Capitación se encuentran incorporados en un todo indivisible los costos que demanda la organización y los que garantizan la prestación del servicio público de la salud. Así lo ha reconocido la Corte:

“La Unidad de Pago por Capitación no representa simplemente el pago por los servicios administrativos que prestan las EPS sino representa en especial, el cálculo de los costos para la prestación del servicio de salud en condiciones medias de calidad, tecnología y hotelería. Esto significa la prestación del servicio en condiciones de homogenización y optimización. La relación entre las entidades que pertenecen al sistema y los recursos que fluyen dentro del ciclo de prestación del servicio de salud, forman un conjunto inescindible...” ²⁰

8. Existe, entonces, un vínculo indisoluble entre el carácter parafiscal de los recursos de la seguridad social en salud y la Unidad de Pago por Capitación, pues al fin y al cabo dicha unidad es el reconocimiento de los costos que acarrea la puesta en ejecución del Plan Obligatorio de Salud (POS) por parte de las Empresas Promotoras de Salud y las ARS. En otras palabras, la UPC tiene carácter parafiscal, puesto que su objetivo fundamental es financiar en su totalidad la ejecución del POS. De ahí que la Corte haya considerado que la UPC no constituye una renta propia de las EPS:

“...las UPC no son recursos que pueden catalogarse como rentas propias de las EPS, porque en primer lugar, las EPS no pueden utilizarlas ni disponer de estos recursos libremente. Las EPS deben utilizar los recursos de la UPC en la prestación de los servicios de salud previstos en el POS. En segundo lugar, la UPC constituye la unidad de medida y cálculo de los mínimos recursos que el Sistema General de Seguridad Social en Salud requiere para cubrir en condiciones de prestación media el servicio de salud tanto en el régimen contributivo como en el régimen subsidiado”. 21

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.

No es entonces cierta la afirmación del Ministerio Público quien considera que los gastos administrativos una vez ingresan a la EPS pierden su carácter parafiscal, pudiendo en consecuencia ser objeto del impuesto de industria y comercio, ya que por mandato superior todos los recursos que componen la UPC están comprometidos en la prestación eficiente del servicio de seguridad social a cargo de las EPS y conservan intacto su carácter parafiscal en función de ese objetivo fundamental.

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 sólo 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 22 como Plan Obligatorio de Salud no constituyen rentas parafiscales y por ende pueden ser gravados”.²³

10. La jurisprudencia ha hecho ver también que la asimilación de la UPC con los ingresos propios de la EPS deriva de una apreciación equivocada sobre la actividad que desarrollan dichas entidades, que no son propiamente un empresario cualquiera que maneja un clásico contrato de seguro, sino instituciones intermediarias de los servicios de salud, bajo la idea de un contrato de aseguramiento en el que la prima no le pertenece al asegurado sino al Sistema de Seguridad Social en Salud.

Ha dicho la Corte:

“19. La fórmula elegida por el legislador para diseñar el Sistema de Seguridad Social en Salud es la de privilegiar el subsidio de la demanda y prever la existencia de entidades administradoras que juegan el papel de intermediarias entre los recursos financieros y las instituciones que prestan el servicio de salud y los usuarios. El papel que desempeñan las Entidades Prestadoras de Salud (EPS) se ajusta a la idea del contrato de aseguramiento, en el que el prestador asume el riesgo y la administración de los recursos. Sin embargo, no se trata de un contrato de seguros clásico porque en primer lugar, construye un manejo financiero de prestación media para todos por igual, tanto para el régimen contributivo, como para el régimen subsidiado, y en segundo lugar, los recursos, una vez son captados por el Sistema de Salud, no le pertenecen a quien los cancela, sino al sistema en general. Las cotizaciones que hacen los afiliados al sistema de salud no se manejan como cuentas individuales en donde existe una relación conmutativa entre lo que se paga y lo que se recibe. Estos aspectos, de la relación entre afiliados y asegurador distinguen de fondo el contrato de aseguramiento en salud del contrato de seguros tradicional.

“El considerar la UPC como recursos propios de las EPS es un error que se deriva de equiparar el Plan Obligatorio de Salud POS con un contrato tradicional de seguro”.²⁴

11. Con fundamento en los argumentos expuestos anteriormente la Corte concluyó que el denominado Gravamen a los Movimientos Financieros GMF, que pesa sobre las transacciones entre las EPS y las IPS y a las transacciones entre las ARS y las IPS, no puede aplicarse sobre

los pagos del servicio de salud que pertenecen al Plan Obligatorio de Salud. Por tal razón decidió declarar exequible el numeral 10. del artículo 1º. de la Ley 633 de 2000 que adiciona el artículo 879 del Estatuto Tributario, en el entendido de que la exención allí regulada comprende las transacciones financieras que se realicen entre las EPS y las IPS y entre las ARS y las IPS con motivo de la prestación del Plan Obligatorio de Salud.

12. El artículo 111 de la Ley 788 de 2002, bajo revisión establece, en lo acusado, que el 80% de los recursos de la UPC en el régimen contributivo y el 85% de la UPC en el régimen subsidiado, no forman parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio por tratarse de recursos de la seguridad social destinados obligatoriamente a la prestación de los servicios de salud, con lo cual incluye los porcentajes restantes de la UPC, el 20% en el régimen contributivo y el 15% en el régimen subsidiado, dentro de la base gravable del referido tributo, determinación que para el actor resulta inconstitucional pues conforme al artículo 48 de la Carta los recursos de la seguridad social no pueden destinarse y utilizarse para fines distintos a ella.

Con base en las consideraciones hechas anteriormente la Corte estima que los cargos de la demanda están llamados a prosperar. Veamos porqué:

13. La Unidad de Pago por Capitación no puede ser objeto de ningún gravamen pues todos los recursos que la integran, tanto los destinados obligatoriamente a la prestación del servicio de salud como los administrativos, son de carácter parafiscal en la medida en que están afectos en su totalidad a la prestación de los servicios de seguridad social en salud previstos en el POS.

Es cierto que en el cálculo de la UPC se ponderan tanto los recursos que las EPS y ARS deben destinar a la administración, como aquellos que demanda la prestación del POS. Pero en esta operación unos y otros recursos no pueden ser discriminados, ya que el artículo 48 Superior exige que todos ellos estén orientados a los servicios de salud pues se trata de rentas parafiscales que tienen esta destinación específica. Además, la articulación entre unos y otros recursos obedece a la necesidad señalada en la citada norma constitucional de hacer efectivo el principio de eficiencia en la prestación del servicio de seguridad social en salud, utilizándolos de la mejor forma “para que los beneficios a que da derecho la seguridad social sean prestados en forma adecuada, oportuna y suficiente”.

Quienes defienden la norma impugnada arguyen que debido a que la Unidad de Pago por Capitación -UPC- está conformada por los gastos destinados obligatoriamente a la prestación de servicios de salud y los denominados “gastos de administración”, entendidos estos últimos como la ganancia que reportan las EPS por la actividad que desarrollan, el legislador no hizo otra cosa que identificar cada uno de estos conceptos para efectos de la aplicación del impuesto de industria y comercio.

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 Estado²⁵.

El caso de la secretaria o recepcionista que labora en una EPS atendiendo citas de los afiliados ejemplifica el anterior aserto, pues los costos que genera esta trabajadora son gastos administrativos que ciertamente están incluidos en la UPC e inciden, evidentemente, en la prestación adecuada, oportuna y suficiente del servicio de salud por parte de dicha institución. Lo mismo puede decirse de otros costos administrativos en que incurren esas entidades, como los honorarios que deben cancelarse a médicos y especialistas.

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.

Por ello, no es acertada la afirmación del Jefe del Ministerio Público quien considera que los gastos administrativos una vez ingresan a la EPS pierden su carácter parafiscal, pudiendo en

consecuencia ser objeto del impuesto de industria y comercio, ya que por mandato superior todos los recursos que componen la UPC están comprometidos en la prestación eficiente del servicio de seguridad social a cargo de las EPS.

15. Así pues, es incontrovertible que la delimitación hecha en la norma acusada de los porcentajes de la UPC que corresponden a la prestación de servicios de salud por parte de las entidades integrantes del sistema de seguridad social en salud, para efectos de la aplicación del impuesto de industria y comercio, resulta a todas luces inconstitucional, pues según se ha explicado, el Constituyente quiso que en la prestación el servicio de la seguridad social estuvieran comprometidos todos los recursos que pertenecen a ella, sin hacer distinción entre los costos que demanda la administración y organización del servicio y los que se destinan a la prestación efectiva de los servicios medico asistenciales.

16. Es verdad que las EPS tienen derecho a un margen de ganancia por la actividad que desarrollan y a ello no ha sido indiferente la jurisprudencia de la Corte²⁶. Tampoco soslaya la Corte el hecho de que dichas entidades desarrollen en forma profesional y habitual actividades comerciales²⁷ y de servicios²⁸ que constituyan el hecho generador del impuesto de industria y comercio, conforme a lo dispuesto en el artículo 32 de la Ley 14 de 1983 que regula este tributo en los siguientes términos:

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

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

artículo 48 Superior.

17. Las anteriores consideraciones deben hacerse extensivas a las Instituciones Prestadoras de Salud -IPS-, pues en su condición de integrantes del Sistema General de Seguridad Social en Salud, están encargadas de la prestación de los servicios de salud a los afiliados con base en los recursos del POS que reciben de las EPS. En consecuencia, dichas entidades tampoco están obligadas a cancelar el impuesto de industria y comercio sobre las actividades comerciales y de servicios que comprometan recursos del POS, por tratarse de rentas parafiscales, y solamente lo harán sobre los recursos que no están destinados al POS.

18. Queda claro entonces que la Corte no puede avalar la medida prevista en la norma acusada en virtud de la cual un porcentaje de la UPC está gravado con el impuesto de industria y comercio, pues de ser así se generaría una situación que resulta contraria al mandato consagrado en el artículo 48 Superior, ya que se estaría permitiendo que los recursos de la seguridad social se destinen hacia fines distintos a la prestación del servicio público de la seguridad social en salud.

19. Por lo anteriormente expuesto, la Corte declarará inexecutable las expresiones “en el porcentaje de la Unidad de Pago Por Capitalización, UPC, destinado obligatoriamente a la prestación de servicios de salud”, “Este porcentaje será para estos efectos, del ochenta por ciento (80%) en el régimen contributivo y del ochenta y cinco por ciento (85%) de la UPC en el régimen subsidiado”, del artículo 111 de la Ley 788 de 2002, quedando la norma del siguiente tenor:

“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”.

En cuanto es trasunto del artículo 48 Superior, el anterior texto resulta compatible con la Carta Política.

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 INEXEQUIBLES las expresiones “en el porcentaje de la Unidad de Pago Por Capitación, UPC, destinado obligatoriamente a la prestación de servicios de salud”, “Este porcentaje será para estos efectos, del ochenta por ciento (80%) en el régimen contributivo y del ochenta y cinco por ciento (85%) de la UPC en el régimen subsidiado” del artículo 111 de la Ley 788 de 2002.

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

CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Presidenta

JAIME ARAUJO RENTERIA

Magistrado

ALFREDO BELTRAN SIERRA

Magistrado

MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

JAIME CORDOBA TRIVIÑO

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Magistrado

EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT

Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

IVAN HUMBERTO ESCRUCERIA MAYOLO

Secretario General (E)

EL SUSCRITO SECRETARIO GENERAL (E)

DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

HACE CONSTAR:

Que el H. Magistrado doctor EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT, no firma la presente sentencia por encontrarse en permiso debidamente autorizado por la Presidencia de esta Corporación.

IVAN HUMBERTO ESCRUCERIA MAYOLO

Secretario General (e)

1 Artículo 1° de la Ley 100 de 1993

2 Artículo 2° de la Ley 100 de 1993

4 Sentencia C-821 de 2001. MP Jaime Córdoba Triviño

5 Corte Constitucional, sentencia T-481/00; M.P. José Gregorio Hernández (en este caso la Sala de Revisión, entre otras cosas, resolvió inaplicar las normas de rango legal e inferiores, que permitieran a un Banco en proceso de liquidación destinar los recursos del sector salud para fines diferentes). Este precedente fue reiterado por la Sala Primera de Revisión en la

sentencia T-696/00 (M.P. Antonio Barrera Carbonell) donde afirmó lo siguiente: “A juicio de la Sala, los dineros recaudados con destinación al sector de la salud, que son recursos parafiscales, no se encuentran en la misma situación jurídica de los dineros de los ahorradores e inversionistas particulares, pues no pueden ser utilizados con fines distintos para los cuales están destinados, ni ser objeto del giro ordinario de los negocios de las entidades financieras, ni formar parte de los bienes de dichos establecimientos, ni desviarse hacia objetivos diferentes, ni siquiera con motivo de su liquidación o intervención.” (En esta sentencia se acumularon y resolvieron conjuntamente varios casos ordenando a los liquidadores de ciertas entidades financieras intervenidas, devolver recursos de la salud que habían sido retenidos).

6 Sentencia C-867 de 2001 MP Manuel José Cepeda Espinosa

7 Sentencia C-731 de 2000. MP Antonio Barrera Carbonell

8 Libro Segundo de la Ley 100 de 1993

9 Artículo 162 de la Ley 100 de 1993

10 Artículos 202 y ss de la Ley 100 de 1993

11 Artículos 211 y ss de la Ley 100 de 1993

12 Artículos 177 y ss de la Ley 100 de 1993

13 Artículo 215 de la Ley 100 de 1993

14 Artículos 185 y ss de la Ley 100 de 1993

15 Artículo 215 de la Ley 100 de 1993. Decreto Reglamentario No. 1804 de 1999

16 Sentencia SU 480 de 1997. MP Alejandro Martínez Caballero

17 Sentencia SU-508 de 2001 MP Marco Gerardo Monroy Cabra

18 Artículo 182 de la Ley 100 de 1993

19 Parágrafo del artículo 182 de la Ley 100 de 1993

20 Sentencia C-828 de 2001. MP Jaime Córdoba Triviño

21 Sentencia C-828 de 2001. MP Jaime Córdoba Triviño

22 Para la definición jurisprudencial de aspectos que debe contemplar el POS se puede consultar entre otras la sentencia T-108 de 1999.

23 Sentencia C-828 de 2001. MP Jaime Córdoba Triviño

24 Sentencia C-828 de 2001. MP Jaime Córdoba Triviño

25 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.

26 Sentencia SU-480 de 1997. Fundamento 7.

27 Según el artículo 35 de la Ley 14 de 1983 se entiende por actividades comerciales para los efectos del impuesto de industria y comercio, las destinadas al expendio, compraventa, o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor, y las demás definidas como tales por el Código de Comercio siempre y cuando no estén consideradas por el mismo código o por la citada ley como actividades industriales o de servicios.

28 El artículo 36 de la Ley 14 de 1983 establece que son actividades de servicios las dedicadas a satisfacer necesidades de la comunidad mediante la realización de una o varias de las siguientes o análogas actividades: expendio de bebidas y comidas; servicio de restaurante, cafés, hoteles, casas de huéspedes, moteles, amoblados, transporte y aparcaderos, formas de intermediación comercial, tales como el corretaje, la comisión, los mandatos y la compraventa y administración de inmuebles; servicios de publicidad, interventoría, construcción y urbanización, radio y televisión, clubes sociales, sitios de recreación, salones de belleza, peluquerías, portería, servicios funerarios, talleres de reparaciones eléctricas, mecánicas y automoviliarias y afines, lavado, limpieza y teñido, salas de cine y arrendamiento de películas y de todo tipo de reproducciones que contenga audio y video, negocios de montepíos y los servicios de consultoría profesional prestados a través de sociedades regulares o de hecho.