

INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL POR INEPTITUD SUSTANTIVA DE LA DEMANDA-  
Incumplimiento de requisitos de certeza y suficiencia en los cargos

La Corte consideró que los argumentos de la demanda carecían de certeza y suficiencia, pues se basaban en una interpretación incorrecta de las normas acusadas y no despertaban una duda mínima acerca de la constitucionalidad de las disposiciones censuradas

INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL POR INEPTITUD SUSTANTIVA DE LA DEMANDA-  
Incumplimiento del requisito de suficiencia en los cargos

El segundo cargo, referido a los principios de igualdad y equidad tributaria, carecía de suficiencia. Se indicó que la argumentación de la accionante, centrada solamente en la actividad y la fuente pública de financiación de las cajas de compensación familiar y las EPS e IPS que funcionan como ESAL, para sugerir la comparabilidad de los sujetos, dejaba de lado elementos trascendentales de unas y otras entidades. Aquellos elementos omitidos resultaban de forzosa consideración para el planteamiento de un juicio de igualdad referido al tratamiento tributario de dichas entidades como responsables del impuesto sobre la renta, por lo que faltaba un mínimo de argumentación que suscitara una duda acerca de la constitucionalidad de las disposiciones, por la supuesta infracción de los principios de igualdad y equidad tributaria.

CONCEPTO DE VIOLACION EN DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Jurisprudencia  
constitucional

ENTIDADES PROMOTORAS DE SALUD-Naturaleza de los recursos

El principio de separación patrimonial reafirma el carácter parafiscal de los recursos del SGSSS y reconoce que, a pesar de que las entidades del sistema manejan y administran dichos recursos, ello no equivale a que sean sus dueños o que se integren a su patrimonio. En este sentido, se ha reiterado en la jurisprudencia de este tribunal que, en cambio, sí son recursos de propiedad de las EPS e IPS (i) el producto de sus ganancias o beneficios, y (ii) los recursos provenientes de contratos de medicina prepagada, publicidad y otras actividades

productivas, generalmente asociadas a la prestación de servicios de salud. Dichos recursos no están afectados a una destinación específica, ni por las limitaciones asociadas a la parafiscalidad que financia mayoritariamente el servicio de salud, pues son recursos privados, que bien pueden destinarse libremente por las entidades propietarias –de acuerdo con su objeto social– y, eventualmente, ser gravadas por parte del Estado.

CAJA DE COMPENSACION FAMILIAR-Funciones

ENTIDAD PRESTADORA DE SALUD-Funciones

Referencia: Expediente D-14448

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 19 (parcial) y el numeral 2° del artículo 359 del Estatuto Tributario (Decreto Ley 624 de 1989), correspondientes a los contenidos modificados por el artículo 140 (parcial) y el numeral 2 del artículo 152 de la Ley 1819 de 2016 “[p]or medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”.

Demandante: Ana María Barbosa Rodríguez

Magistrado ponente:

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Bogotá, D.C., nueve (9) de junio de dos mil veintidós (2022).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y en cumplimiento de los requisitos y trámites establecidos en el Decreto Ley 2067 de 1991, ha proferido la presente:

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

1. La ciudadana Ana María Barbosa Rodríguez, en ejercicio de la acción pública prevista en los artículos 40 numeral 6, 95 numeral 7, 241 y 242 de la Constitución Política, presentó demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 19 (parcial) y el numeral 2º del artículo 359 del Estatuto Tributario (en adelante “ET”). Las normas demandadas corresponden a los contenidos modificados por el artículo 140 (parcial) y el numeral 2 del artículo 152 de la Ley 1819 de 2016, respectivamente.

1. Mediante auto del 21 de octubre del 2021, el magistrado sustanciador resolvió inadmitir la demanda luego de verificar el incumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 2º del Decreto Ley 2067 de 1991, en particular, el referido a expresar las razones por las cuales estima que los preceptos constitucionales invocados se estiman vulnerados. Por lo anterior, en virtud de lo previsto en el artículo 6º del Decreto Ley 2067 de 1991, se concedió a la demandante un término de tres (3) días para corregir la demanda.

1. Una vez subsanada la demanda, el magistrado sustanciador, por medio de auto del 16 de noviembre del 2021, decidió: (i) admitir la demanda; (ii) solicitar a la demandante información que garantizara su independencia y autonomía en la interposición de la demanda; (iii) correr traslado al Procurador General de la Nación (artículos 242.2 y 278.5 CP y 7 del Decreto Ley 2067 de 1991) y que, en paralelo a ese término, (iii) se fijara en lista el proceso para permitir la intervención ciudadana; (iv) se comunicara la iniciación del proceso al presidente del Congreso de la República (artículos 244 CP y 11 del Decreto 2067 de 1991); (v) se comunicara la iniciación de este proceso al Presidente de la República y al Ministerio de Hacienda y Crédito Público (artículo 11 Decreto 2067 de 1991); y, (vi) se invitara a participar a varias entidades, organizaciones y universidades del país<sup>1</sup>.

#### A. TEXTOS NORMATIVOS DEMANDADOS

1. Los textos normativos demandados se subrayan y resaltan en negrilla a continuación:

“LEY 1819 de 2016

(diciembre 29)

Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones

EL CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA

[...]

ARTÍCULO 140. Modifíquese el artículo 19 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 19. Contribuyentes del Régimen Tributario Especial. Todas las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como entidades sin ánimo de lucro, serán contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, conforme a las normas aplicables a las sociedades nacionales.

Excepcionalmente, podrán solicitar ante la administración tributaria, de acuerdo con el artículo 356-2, su calificación como contribuyentes del Régimen Tributario Especial, siempre y cuando cumplan con los requisitos que se enumeran a continuación:

1. Que estén legalmente constituidas.
2. Que su objeto social sea de interés general en una o varias de las actividades meritorias establecidas en el artículo 359 del presente Estatuto, a las cuales debe tener acceso la comunidad.
3. Que ni sus aportes sean reembolsados ni sus excedentes distribuidos, bajo ninguna modalidad, cualquiera que sea la denominación que se utilice, ni directa, ni indirectamente, ni durante su existencia, ni en el momento de su disolución y liquidación, de acuerdo con el artículo 356-1.

(...)

ARTÍCULO 152. Modifíquese el artículo 359 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 359. Objeto social. El objeto social de las entidades sin ánimo de lucro que hace procedente su admisión al Régimen Tributario Especial de que trata el presente Capítulo y el artículo 19 del presente Estatuto, deberá corresponder a cualquiera de las siguientes actividades meritorias, siempre y cuando las mismas sean de interés general y que a ellas tenga acceso la comunidad:

(...)

2. Salud. La prestación o desarrollo de actividades o servicios, individuales o colectivos, de promoción de salud, prevención de las enfermedades, atención y curación de enfermedades en cualquiera de sus niveles de complejidad, rehabilitación de la salud y/o apoyo al mejoramiento del sistema de salud o salud pública, por parte de entidades debidamente habilitadas por el Ministerio de Salud y Protección Social o por las autoridades competentes, exceptuando las exclusiones de la Ley Estatutaria 1751 de 2015.

(...)”.

#### A. PRETENSIÓN Y CARGOS DE LA DEMANDA

1. La accionante expuso como pretensión de su demanda lo siguiente:

“Se declare la exequibilidad condicionada de los incisos 1º y 2º del artículo 19, bajo el siguiente entendido:

– Que las EPS e IPS sin ánimo de lucro que integran el SGSSS [Sistema General de Seguridad Social en Salud] y que se financian exclusivamente con recursos provenientes del Régimen de Seguridad Social en Salud, no están sujetas al régimen previsto en estas disposiciones, y

en consecuencia no son contribuyentes del impuesto sobre la renta, debido a que todos sus recursos deben estar destinados de forma única al mantenimiento propio de la entidad y a la prestación de los servicios de salud. Lo anterior, por contravenir el artículo 48 de la Constitución Política, en los términos acá descritos.

- Que las entidades sin ánimo de lucro que integran el SGSSS y que se financian parcialmente con recursos provenientes del Régimen de Seguridad Social en Salud, en virtud del principio de igualdad y preservando el artículo 48 de la C.P., deben excluir como ingresos fiscales los recursos públicos que recibe.

C. Como consecuencia de lo anterior, que se indique que estas entidades hacen parte del régimen del artículo 23 del Estatuto Tributario.

D. Adicionalmente, y con el fin de darle congruencia al ordenamiento jurídico se declare la inexecutable del numeral 2º del artículo 359, en la medida en que las actividades del sector salud que se desarrollan en esta disposición no deben considerarse dentro del régimen tributario especial.” 2.

1. La ciudadana Barbosa Rodríguez solicitó a la Corte dotar de efectos retroactivos a su sentencia.

1. Cargo por desconocimiento de la destinación específica de los recursos de la Seguridad Social (art. 48 CP). La accionante planteó que las normas demandadas del ET desconocían el artículo 48 constitucional, en concreto, el mandato que indica que “[n]o se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella”, pues ordenan utilizar los recursos de las instituciones de seguridad social en salud para un fin diferente al dispuesto por la norma superior. En su interpretación, el artículo 48 superior dispone que “los recursos de las instituciones de la Seguridad Social tienen una destinación específica, en la medida en que estos recursos no pueden ser dirigidos ni utilizados para fines distintos que no sean los definidos para el desarrollo y mantenimiento de la institución de salud”<sup>3</sup>. También, que las entidades del SGSSS se financian tanto de recursos públicos, originados en las cotizaciones que recibe, y con dinero proveniente de actividades propias e independientes a la prestación del servicio de salud. La demandante aclaró que su censura

se refiere solo a los primeros.

1. La demandante resaltó que las disposiciones acusadas dan a las instituciones del Sistema General de Seguridad Social en Salud<sup>4</sup> (en adelante “SGSSS”) la calidad de contribuyentes del impuesto sobre la renta, lo que implica que deberán cumplir sus obligaciones destinando recursos del sistema de salud al pago de impuestos, es decir, dándoles un fin diferente al consagrado en la Constitución para dichos recursos parafiscales. Explicó que el pago de un impuesto nacional no es un fin “relacionado con el desarrollo y sostenimiento de estas entidades”<sup>5</sup> y por ello ajeno al propósito del financiamiento del sistema de salud. Resumió los efectos de la sujeción al régimen de renta, así:

“a. [... L]os recursos que reciban las instituciones del SGSSS, estarán gravados con el impuesto sobre la renta a la tarifa ordinaria equivalente, para el año 2021, al 31%.

b. [... Q]ue en el evento en que, efectivamente la entidad pase por el proceso de calificación del Régimen Tributario Especial, su tarifa del impuesto sobre la renta será del 20%. (Artículo 356 del E.T.)

c. [... Q]ue en el caso de que se tome el beneficio o excedente neto determinado de un período lo reinvierta en la actividad meritoria, se cumplan todas las exigencias que impone la legislación tributaria, tendría eventualmente una renta exenta dentro del punto de vista tributario”<sup>6</sup>.

1. En opinión de la accionante, esto significa que “desde la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, los recursos de las Instituciones del Sistema General de Seguridad Social en Salud ya no solo están destinados al desarrollo y mantenimiento de las instituciones mismas (art. 154 de la Ley 100 de 1993 y art. 48 de la Constitución Política), sino que ahora se encuentran gravados con el impuesto sobre la renta a la tarifa ordinaria”<sup>7</sup>. Resaltó que el Legislador, desde 1995 y a través de la Ley 223 del mismo año, había excluido a las entidades del SGSSS de la obligación de pagar el impuesto sobre la renta. Esta característica del sistema se mantuvo con la adopción de las Leyes 1111 de 2006 y 1430 de 2010, y solo

cesó con la adopción de la Ley 1819. Sobre dicho tránsito normativo, estimó la demandante que la imposición tributaria por vía del impuesto sobre la renta supone una carga injusta, que no obedece a algún criterio objetivo o razonable.

1. También aseveró que el Legislador violó “los precedentes judiciales proferidos por la Corte Constitucional y el Consejo de Estado”<sup>8</sup> que defenderían una destinación exclusiva de los dineros de dichas entidades para la atención de las necesidades de salud y las instituciones que componen el sistema. En su concepto, se estableció una destinación diferente a la ordenada por la Constitución que contraría lo dicho por la jurisprudencia, en la que se reconoce que los recursos parafiscales recaudados por concepto de aportes al SGSSS se deben dedicar a la financiación del sistema, respecto de los cuales apuntó que no pertenecen a las entidades ni al presupuesto general de la Nación, dada su naturaleza parafiscal<sup>9</sup>.

1. Asimismo, resaltó que los dineros del sistema no pueden considerarse como recursos propios de las entidades que administran el sistema de salud, pues siguen siendo dineros públicos<sup>10</sup>. Teniendo en cuenta la distinción, propuso que los recursos parafiscales resultarían destinados al impuesto de renta por los siguientes motivos:

i. “Todos los ingresos realizados contablemente por parte de la EPS-IPS Entidades sin ánimo de lucro, deberán registrarse en el denuncia rentístico del contribuyente”<sup>11</sup>.

i. “Al registrarse el ingreso derivado de la UPC, como un ingreso contable y al no existir una norma fiscal que permita su separación, este concepto ingresa fiscalmente a engrosar los conceptos a partir de los cuales se integran a la renta líquida del contribuyente”<sup>12</sup>.

i. “En el caso de las EPS-IPS al ser entidades sin ánimo de lucro, la ‘rentabilidad’ tiene un

único objeto, y es reinvertirse en la actividad meritoria, luego en estricto sentido en este caso, la rentabilidad no es del contribuyente sino del Sistema de Seguridad Social en Salud”<sup>13</sup>.

1. También describió el régimen tributario especial, como “el conjunto de normas tributarias que se aplica a un grupo de entidades, cuya finalidad es el desarrollo de su actividad meritoria y la ausencia de ánimo de lucro<sup>14</sup>. Se caracteriza porque (i) el tratamiento del beneficio neto o excedente lo tratan como renta exenta debido a la destinación en la actividad; (ii) su aplicación es de manera excepcional por cuanto comprende una tarifa diferencial; y (iii) las entidades tienen la capacidad de ser receptoras de donaciones con beneficios tributarios directos para el donante”<sup>15</sup>.

1. A continuación se resume la jurisprudencia que la accionante consideró desconocida por las normas demandadas:

Sentencias

Contenido expuesto por la demandante

C-577/95

\* La cotización para la seguridad social en salud tiene la naturaleza de contribución parafiscal, que no entra a engrosar el presupuesto nacional, y tiene como objetivo “asegurar la financiación de los entes públicos o privados encargados de prestar el servicio de salud a sus afiliados”<sup>16</sup>.

C-1040/03, y sentencia del 4 de abril de 2019 del Consejo de Estado (20204)

\* Tema general: Impuesto de Industria y Comercio – ICA.

\* No se puede gravar con el ICA a instituciones vinculadas al sistema de salud, pues se desconocería la destinación específica protegida por el artículo 48 superior.

\* De la sentencia C-1040/03 se cita: “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”<sup>17</sup>.

\* Se trae a colación, a partir de la sentencia del Consejo de Estado, que “para considerar como exentos o excluidos los recursos del SGSSS, es necesario que estos cumplan con dos requisitos: en primer lugar, que el contribuyente sea una entidad integrante del SGSSS y, en segundo lugar, que los ingresos percibidos por ese contribuyente correspondan a recursos de la seguridad social destinados a la finalidad del sistema, de conformidad”.

\* “Con el artículo 48 de la Constitución y las normas legales que desarrollan el derecho a la seguridad social”.<sup>18</sup>

C-828/01

\* Tema general: Gravamen a los Movimientos Financieros – GMF

\* De la sentencia C-828/01 se cita: “el GMF impuesto a 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 definido legal y jurisprudencialmente cuando se tutela el derecho a la salud en conexidad con el derecho a la vida e integridad física. Por ello, tal y como lo prescribe la ley para las EPS también, las IPS deben llevar una contabilidad separada en la que se diferencien los recursos por pagos en la prestación de los servicios del POS y los recursos obtenidos por otros servicios complementarios o suplementarios. Las entidades que pertenecen al Sistema General de Seguridad Social en Salud cubiertas por la exención al GMF son las definidas por la Ley 100 de 1993”<sup>19</sup>.

\* En la sentencia C-577/95 se mantuvo el GMF aplicado a las entidades del SGSSS, excluyendo solamente las transacciones financieras entre las EPS, IPS y ARS que se dieran “con motivo de la prestación del Plan Obligatorio de Salud”.

C-890/12

\* Tema general: Impuesto al patrimonio

\* Se resalta la protección en el ordenamiento frente a afectaciones tributarias de recursos parafiscales.

1. Cargo por tratamiento distinto entre las cajas de compensación familiar de una parte, y las EPS e IPS de otra (artículos 13 y 363 CP20). En segundo lugar, sostuvo que las normas demandadas suponen para las EPS e IPS que funcionan como entidades sin ánimo de lucro un tratamiento diferente respecto de las cajas de compensación familiar, “pues aquellas son contribuyentes del impuesto sobre la renta respecto de los ingresos generados en actividades industriales, comerciales y financieras que (i) sean distintos a la inversión de su patrimonio, y (ii) sean diferentes a los ingresos que provienen de las actividades mencionadas en el artículo 359 del mismo estatuto, dentro de las cuales se encuentran las actividades y servicios relacionados con el sector de la salud”<sup>21</sup>.

1. En su opinión, dicho tratamiento diferenciado supone la violación de los principios de igualdad, equidad, capacidad contributiva y progresividad, pues se presenta un trato diferente en materia tributaria para agentes que considera equivalentes, especialmente porque “ambos reciben total o parcialmente recursos públicos distintos a la inversión de su patrimonio y cualquier otro recurso de destinación propia-privada”<sup>22</sup>.

1. Al respecto, propone que se adelante un test leve de igualdad, a partir del cual se evidencie que, tanto las cajas de compensación como las entidades del sector salud, son contribuyentes del impuesto sobre la renta. A pesar de ello, las primeras no lo liquidan sobre los recursos que reciban de carácter público o parafiscal, mientras que las segundas sí lo hacen, lo cual no tiene justificación constitucional, en tanto ambos tipos de entidades “reciben recursos públicos del régimen de SGSSS, ya que se financian total o parcialmente con recursos públicos como lo hacen las cajas de compensación”<sup>23</sup>.

## A. INTERVENCIONES

1. Durante el trámite del proceso se recibieron seis conceptos y escritos de intervención<sup>24</sup>, los cuales serán agrupados a continuación, de acuerdo con el sentido de la solicitud radicada ante esta Corporación.

1. Solicitudes de que la Corte se declare inhibida<sup>25</sup> y, en algunos casos, que en subsidio, declare la exequibilidad de las normas demandadas<sup>26</sup>. Exponen que no hay claridad, certeza, ni pertinencia en la presentación de la demanda, que permita establecer las razones por las cuales se debe considerar que las normas demandadas violan los preceptos constitucionales indicados, comoquiera que: (i) el beneficio tributario para las entidades sin ánimo de lucro se podrá otorgar en casos limitados, cuando estas cumplan con todos los requisitos legales; y, (ii) la situación planteada en la demanda deriva en una interpretación subjetiva de las normas demandadas por parte de la accionante.

1. Solicitudes de exequibilidad de las normas<sup>27</sup>. Se resalta por parte de los intervinientes que los beneficios para las Entidades sin Ánimo de Lucro (en adelante “ESAL”) son limitados al cumplimiento de los requisitos legales. En segunda medida, se reitera que el gravamen se hará sobre el excedente de los ingresos financieros de las IPS y las EPS, y no sobre los ingresos que se den en el marco del SGSSS, siendo los primeros recursos propios de las entidades. Por tanto, los ingresos que tengan las EPS por las UPC, no serán gravados. Tercero, en todo caso podrá existir una exención tributaria sobre las ESAL, en la medida en que se verifique que los recursos propios se dispondrán para realizar el objeto social de la entidad, es decir, para el desarrollo de la salud. Por último, se estima que no hay desconocimiento del principio de igualdad entre las cajas de compensación y las IPS y EPS, ya que estas entidades tienen naturaleza jurídica diferente, cumplen funciones distintas y sobre esto el Legislador tiene una amplia facultad reguladora.

1. Los escritos de intervención se sintetizan así:

Interviniente

Argumentación

Solicitud

Ministerio de Hacienda y Crédito Público y Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN.

\* Las ESAL podrán solicitar el beneficio del RTE, solo cuando cumplan los requisitos legales. Esto, como una medida de control fiscal para evitar la evasión.

\* Los recursos parafiscales de la seguridad social en salud no son propios de las entidades que los administran, bien sea IPS o EPS, en tanto al ser recursos provenientes de las cotizaciones del SGSSS “se constituyen en dineros públicos cuyo destino es la prestación del servicio de salud que, de ninguna manera, pueden ser incorporados al patrimonio de estas entidades o ser considerados como ingresos para efectos fiscales.”

\* Si las EPS o IPS llegaran a recibir ingresos externos a la fuente de cotización al SGSSS, estos podrían ser excluidos de gravamen siempre y cuando sean destinados a realizar “las actividades de salud”. Por lo que es claro que será el destino de los recursos, y no el origen, lo que determine si una ESAL puede acceder al RTE.

\* No hay desconocimiento del principio de igualdad entre cajas de compensación y las IPS y EPS “en tanto está demostrado que se trata de entidades con naturaleza jurídica diferentes y con funciones diferentes, frente a las cuales el legislador, en cumplimiento del principio de libertad de configuración legislativa” dispuso normativas diferentes.

## Inhibición

\* Someramente se indica que no se observa el cumplimiento de los requisitos de los requisitos de certeza, pertinencia, claridad, especificidad y suficiencia para efectos de demostrar la inconstitucionalidad del artículo 19-2 del Estatuto Tributario.

Declarar la exequibilidad, y posible inhibición sobre los cargos presentados en contra del artículo 19-228

## Superintendencia Nacional de Salud

\* Carencia de certeza: La demandante expresa una interpretación propia de la norma demandada, sin tener en cuenta que la duda sobre el gravamen ya había sido estudiada por la propia DIAN y la Corte Constitucional estimando que los recursos del SGSSS no son ingresos gravables.

## Inhibición

## Asociación Colombiana de Empresas de Medicina Integral (ACEMI)

## Inhibición:

\* Carencia de claridad: No se guarda un hilo conductor para presentar los cargos de inconstitucionalidad, pues no tiene en cuenta la existencia de otras normas que regulan las cajas de compensación familiar.

\* Certeza: La demanda se sustenta en suposiciones y reflexiones meramente hipotéticas, ya que “las normas demandadas no establecen ningún tipo de tributo sobre recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, sino sobre la utilidad o legítima ganancia.”

Exequibilidad:

\* Las normas demandadas no excluyen el pago del impuesto a la renta sobre las utilidades de las EPS por su actividad de aseguramiento del Plan de Beneficios con Cargo a la UPC (antes llamado POS), pues las utilidades tienen la naturaleza de recursos propios. Así, no se gravan recursos de la salud, sino aquellos de propiedad de las entidades del sistema de salud.

Inhibición, y en subsidio declarar la exequibilidad

Instituto Colombiano de Derecho Tributario – ICDT

\* El Legislador reguló el RTE con el objetivo de que no se constituyera como un mecanismo de evasión fiscal.

\* En este sentido, solo aquellas ESAL que cumplan con los requisitos legales y cuyos fondos sean originarios del SGSSS, podrán acceder a los beneficios tributarios, de lo contrario estarán bajo el régimen ordinario de tributación a la renta.

\* En todo caso, solo se deberá tributar sobre el excedente que se registre en los ingresos de la entidad, que serán considerados como recursos propios.

\* La única alternativa para quedar exento del impuesto se dará cuando “dicho beneficio o excedente se destine directa o indirectamente en el periodo siguiente en actividades del objeto social (actividad meritoria en salud)”.

## Declarar la exequibilidad

Centro Externadista de Estudios Fiscales (CEEFF) – Universidad Externado de Colombia

### Inhibición:

\* Carencia de certeza de la demanda: No se evidencian las razones de violación del precepto constitucional pues del contenido de las disposiciones acusadas no se sigue que los recursos de la seguridad social sean destinados a fines distintos a los de seguridad social (artículo 48 de la Constitución).

\* Las exenciones solo se darán en casos en los que las entidades sin ánimo de lucro cumplan con los requisitos señalados en la ley para hacer parte del RTE (Régimen Tributario Especial).

\* Carencia de pertinencia: La demanda señala un posible trato desigual entre cajas de compensación y las IPS y EPS, sin aludir a una vulneración de los artículos 13 y 363 superiores.

### Exequibilidad:

\* Los beneficios de Ley 1819 de 2019 dirigidos a las entidades sin ánimo de lucro (“ESAL”) del sector salud son excepcionales, en el sentido de que tendrán que cumplir con todos los requisitos legales, de lo contrario pertenecerán al régimen ordinario, al igual que la mayoría de sociedades comerciales con ánimo de lucro.

\* El hecho de que este tipo de ESAL deba computar esta clase de ingresos dentro de su depuración del impuesto sobre la renta (y eventualmente los considere como exentos) no

altera su destinación específica de acuerdo el artículo 48 de la Constitución. Esto, porque al ingresar al patrimonio de las entidades, las rentas dejan de pertenecer al SGSS y pasan a ser de la persona jurídica.

\* Tampoco se viola el artículo 363 superior, ya que el impuesto sobre la renta tiene un carácter subjetivo, existe un margen amplio del Legislador para crear tratamientos diferenciales entre sujetos. Por ello, a pesar de que las cajas de compensación y las IPS y EPS pertenezcan al SGSSS y sean ESAL, el Legislador podía distinguir entre ambas, pues tienen naturaleza jurídica distinta.

\* Tampoco se evidencia que haya habido un criterio sospechoso de distinción entre ambas categorías de entidades del SGSS, y al aplicar el test de proporcionalidad se encuentra que se superaría un test leve, ya que las medidas son idóneas o adecuadas para generar recaudo, atajar los supuestos de abuso de las ESAL y materializar el principio constitucional de equidad y justicia tributaria.

Inhibición, y en subsidio declarar la exequibilidad

Centro de Pensamiento de Política Fiscal Universidad Nacional de Colombia

\* El gravamen se aplica a la renta líquida de las IPS y EPS, “la cual es resultado de un proceso de decantación matemática que permite que el valor sobre el cual se impone el tributo no sea necesariamente el mismo ingreso, sino, más bien la utilidad que el ingreso genera teniendo en cuenta deducciones y reducciones de la renta líquida por concepto de costos, rebajas o descuentos en la obtención del ingreso.” Es decir, se excluye de la renta líquida gravable los ingresos por UPC, que no serían tampoco objeto de gravamen.

\* A las mismas EPS se les pide tener dos cuentas rentables diferentes, a saber: una sobre los

ingresos por UPC, y otras por la renta líquida gravable. Esto no se les solicita a las IPS porque no reciben recursos UPC.

\* Solo algunas IPS o EPS podrán acogerse al RTE, siempre que cumplan los requisitos legales.

Declarar la exequibilidad

#### A. CONCEPTO DE LA PROCURADORA GENERAL DE LA NACIÓN

1. Sobre el primer punto, resalta el Ministerio Público que la Corte Constitucional ya ha establecido que los recursos del SGSSS son rentas parafiscales, ya que tienen como sujeto pasivo cierto sector específico, a la vez que los recursos son utilizados para el beneficio del mismo sector y para ampliar la cobertura en salud. Por eso, estos recursos no son propios de las EPS y deberán ser administrados en cuentas aparte.

1. Así, las UPC corresponden a un valor per cápita por afiliado, que se reconoce a las EPS por su labor en la prestación y desarrollo del servicio público de salud, y que deberá utilizar para financiar los costos administrativos del SGSSS y el “Plan Obligatorio de Salud (POS)”. Al tener origen en el SGSSS, las UPC no podrán ser catalogadas como recursos propios de las EPS. Sin embargo, los recursos que pueden recibir las IPS y las EPS son de origen variado, por lo que no se puede considerar que se esté realizando una indebida destinación de los recursos del SGSSS, en atención a que los ingresos de origen diferente no estarán cobijados por la prohibición constitucional. De ahí la importancia de resaltar la administración de los recursos del SGSSS en cuentas separadas.

1. También, señaló que “las normas demandadas se limitan a fijar requisitos de acceso al Régimen Tributario Especial, exigiendo que quienes presenten la solicitud sean entidades sin ánimo de lucro legalmente constituidas”<sup>31</sup>, de acuerdo a los requisitos legales. Si se llegan a cumplir dichos requisitos, el RTE beneficia a los contribuyentes con una tarifa del 20% en el pago del impuesto de renta “sobre el beneficio o excedente” y que solo se podrá acceder a una exención tributaria cuando dichos excedentes vayan a ser utilizados, de manera directa o indirecta, en programas que desarrollen la actividad meritoria de salud.

1. Aclaró que en materia tributaria existe una amplia facultad de configuración legislativa, que reconoce sus límites en los principios de equidad e igualdad. En este sentido, para determinar si un tributo se encuentra conforme a dichos principios constitucionales, se deberá verificar: (i) si existe un verdadero criterio de comparación; de ser así, (ii) si existe un trato desigual entre igual o desiguales, y (iii) si dicho trato está justificado constitucionalmente. Sobre esto, el Ministerio Público considera que en esta oportunidad las normas demandadas no son contrarias a ninguno de los principios constitucionales mencionados, pues no otorgan tratamiento desigual entre iguales. Esto, debido a que no es posible comparar a las cajas de compensación familiar con las IPS y las EPS, pues las primeras son personas jurídicas de derecho privado sin ánimo de lucro, creadas con el objetivo de cumplir funciones de seguridad social; mientras que las EPS “son las responsables de la administración, financiación y aplicación del Plan Obligatorio en Salud (POS)” y las IPS “son entidades oficiales mixtas, privadas, comunitarias y solidarias encargadas de la prestación del servicio de salud”<sup>32</sup>. Por ende, el Legislador debía dar un tratamiento diferente a cada una de éstas.

1. Por último, resaltó como válido otorgar tratamientos tributarios diferentes de acuerdo con el objeto social y la configuración jurídica de los contribuyentes, pues en este caso resulta evidente que se persigue un fin importante, como lo es controlar la evasión de impuestos por parte de las ESAL.

## I. CONSIDERACIONES

### A. COMPETENCIA

1. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241, numeral 4 de la Constitución, la Corte es competente para conocer y decidir definitivamente sobre la demanda de inconstitucionalidad de la referencia en contra de ciertos artículos de la Ley 1819 de 2016. Asimismo, la Sala Plena aceptó en sesión plenaria el impedimento formulado por la Dra. Cristina Pardo Schlesinger, quien en consecuencia no participó de la deliberación y decisión en el presente expediente.

### A. CUESTIÓN PREVIA. APTITUD SUSTANTIVA DE LA DEMANDA

1. Reiteración de jurisprudencia sobre la aptitud de la demanda<sup>33</sup>. El artículo 241 de la Constitución Política establece que a la Corte Constitucional se le confía la guarda de su integridad y supremacía y, en los numerales 4 y 5, le atribuye la función de decidir sobre las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos contra las leyes y los decretos con fuerza de ley, tanto por su contenido material como por vicios de procedimiento en su formación.

1. El Decreto 2067 de 1991, que contiene el régimen de los juicios y actuaciones que deben surtirse ante la Corte Constitucional, en el artículo 2°, precisa que las demandas de inconstitucionalidad deben presentarse por escrito, en duplicado, y deben cumplir con los siguientes requisitos: (i) señalar las normas que se cuestionan y transcribir literalmente su contenido o aportar un ejemplar de su publicación oficial; (ii) especificar los preceptos

constitucionales que se consideran infringidos; (iii) presentar las razones por las cuales dichos textos se estiman violados; (iv) si la acusación se basa en un vicio en el proceso de formación de la norma demandada, se debe establecer el trámite fijado en la Constitución para expedirlo y la forma en que éste fue quebrantado; y (v) la razón por la cual la Corte es competente para conocer de la demanda.

1. Frente al tercer requisito, la jurisprudencia constitucional ha precisado que la acusación debe responder a criterios de claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia. No se trata de requisitos adicionales de la demanda de inconstitucionalidad, sino de características que debe reunir el concepto de la violación, para permitir un control de constitucionalidad de fondo no oficioso, a partir de un contraste verificable entre la Constitución y una norma de rango legal. Como lo precisó la sentencia C-1052 de 2001, reiterada recientemente en la sentencia C-348 de 2021, cada una de dichas características de la argumentación tiene fundamento en la Constitución Política, particularmente, en el carácter estricto y preciso de las competencias de esta corporación, así:

#### Claridad

Es necesario que la acusación provenga del raciocinio del ciudadano, titular de la facultad de activar el control de constitucionalidad y no sea deducida libremente por este tribunal, ya que ello materializaría un control oficioso de constitucionalidad. Por esta razón, la demanda debe ser inteligible y construida a través de un mismo hilo argumental, que no se contradiga entre sí y permita entender de qué manera la norma demandada sería contraria a la Constitución

#### Certeza

Implica que el accionante cuestione una norma real o existente, cuyo alcance puesto de presente, se desprenda lógicamente de su tenor literal. Por lo tanto, la argumentación no puede fundarse en premisas relativas, evidentemente falsas o inconsecuentes; asimismo, la suposición de normas o las interpretaciones subjetivas de la norma demandada, dadas por el accionante, que no surjan de la misma, no permiten el control de constitucionalidad. La exigencia de certeza de la acusación se deriva de la competencia de este tribunal, para

juzgar la constitucionalidad de actos legislativos (numeral 1 del artículo 241 de la Constitución) y de normas con fuerza y rango de ley (numerales 4 y 5 del artículo 241 de la Constitución) , por lo que carece de atribuciones para juzgar normas deducidas, que no existen realmente en el ordenamiento jurídico

### Especificidad

Implica que la acusación no sea genérica o vaga, sino que, de manera concreta, explique cómo la norma demandada vulnera o desconoce determinado contenido constitucional<sup>34</sup>. Se trata del elemento argumental de la demanda que busca que sea el accionante quien formule la acusación de inconstitucionalidad, tal como lo exige la Constitución, al disponer que este tribunal debe “Decidir sobre las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos” (numerales 1, 4 y 5 del artículo 241 de la Constitución). Sin especificar la manera como se estaría desconociendo la Constitución, no existe, en sentido estricto, una demanda de inconstitucionalidad, sino una remisión para control. Es en la exigencia de especificidad, donde la jurisprudencia varía las exigencias argumentativas y su intensidad, dependiendo de la acusación de inconstitucionalidad formulada, por ejemplo, cuando se formulan cargos por desconocimiento del principio de igualdad<sup>35</sup>; por una posible omisión legislativa relativa<sup>36</sup> o cuando se demanden actos legislativos, por el vicio competencial de sustitución de la Constitución<sup>37</sup>.

### Pertinencia

La función confiada a la Corte Constitucional consiste en “la guarda de la integridad y supremacía de la Constitución”, razón por la que únicamente son admisibles argumentos de constitucionalidad. Escapan a la competencia de este tribunal las razones de mera oportunidad, conveniencia o mérito de la norma, así como los argumentos de rango infra constitucional, tales como la ilegalidad de la ley (antinomias) o extraídos de la doctrina<sup>38</sup>, pero sin asidero constitucional. También carecen de pertinencia aquellas impugnaciones fundadas en la intangibilidad de normas constitucionales o en la violación de sus contenidos materiales.

### Suficiencia

La argumentación debe ser persuasiva, por lo que el análisis conjunto del escrito debe ser

suficiente para generar, al menos, una duda mínima en cuanto a la constitucionalidad de la norma atacada.

1. Estas características de la argumentación del concepto de la violación no persiguen dificultar o tecnificar el acceso al juez constitucional, sino preservar el carácter limitado y rogado de las funciones jurisdiccionales atribuidas a la Corte Constitucional, “en los estrictos y precisos términos” del artículo 241 de la Constitución. Es por esta razón y en atención del carácter público de la acción de inconstitucionalidad, así como la efectividad del derecho fundamental de acceso a la administración de justicia y el mandato de prevalencia del derecho sustancial sobre las formas, que el análisis de la aptitud de la demanda debe guiarse por el principio *pro actione*, según el cual, la labor de los jueces no debe ser la de impedir el acceso a la justicia, sino administrarla adecuadamente, en cuanto la demanda lo permita<sup>39</sup>.

1. Aunque el análisis de los requisitos de procedibilidad de la demanda se debe realizar, en primer lugar, en la etapa de admisión, se trata de un examen preliminar, que no obsta para que el asunto deba ser reexaminado luego de las intervenciones oficiales y ciudadanas. En ese sentido, esta corporación ha precisado que la evaluación que sobre la aptitud del cargo se adelanta en la etapa inicial del trámite de constitucionalidad “no impide que la Sala Plena analice con mayor detenimiento y profundidad los cargos propuestos”<sup>40</sup>. Con fundamento en ese examen, en el que concurre un proceso deliberativo, la Sala Plena puede concluir que el cargo no cumple las condiciones de aptitud e inhibirse para emitir un pronunciamiento de fondo<sup>41</sup>.

1. Por lo demás, no sobra recordar que un fallo inhibitorio, lejos de afectar la garantía de acceso a la administración justicia (CP art. 229), constituye una herramienta idónea para preservar el derecho político y fundamental que tienen los ciudadanos de interponer acciones públicas en defensa de la Constitución (CP arts. 40.6 y 241), al tiempo que evita que la presunción de constitucionalidad que acompaña al ordenamiento jurídico sea objeto de

reproche a partir de argumentos que no suscitan una verdadera controversia constitucional. En estos casos, como se expuso en la sentencia C-1298 de 2001, lo procedente es “[...] adoptar una decisión inhibitoria que no impide que los textos acusados puedan ser nuevamente objeto de estudio a partir de una demanda que satisfaga cabalmente las exigencias de ley”.

1. Con esto en consideración, se analizarán a continuación los cargos desarrollados en la demanda presentada por la ciudadana Barbosa Rodríguez.

1. Examen de aptitud sustantiva del cargo por desconocimiento de la destinación específica de los recursos de la Seguridad Social (artículo 48 C.P.). El planteamiento central de la demanda es que al exigir que las EPS e IPS declaren renta bajo el régimen general o especial, transgrede la prohibición constitucional establecida en el artículo 48 superior, consistente en que “no se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella”, en tanto aquel tributo no se dirige a dicho sistema. En primer lugar, la Corte estudiará si la accionante presentó los elementos de juicio necesarios para emprender un examen abstracto de constitucionalidad respecto de la mencionada censura. Teniendo en cuenta se procederá a determinar si la acusación de constitucionalidad cumple el requisito de certeza.

1. Así, al indagar por el contenido de los artículos 19 y 359 del Estatuto Tributario –modificados respectivamente por los artículos 140 y 152 de la Ley 1819 de 2016–, se advierte que los apartes demandados de estas normas establecen lo siguiente:

i. Excepcionalmente, dichas ESAL podrán solicitar su calificación como contribuyentes del Régimen Tributario Especial, bajo el cumplimiento de ciertos requisitos.

i. La salud es una de las actividades meritorias comprendidas dentro del objeto social de las ESAL, que determina la admisibilidad al Régimen Tributario Especial.

1. Las EPS e IPS están comprendidas dentro del ámbito de aplicación de las normas mencionadas, en tanto estas son integrantes del Sistema de Seguridad Social en Salud<sup>42</sup>; de naturaleza pública, privada o mixta o incluso comunitarias y solidarias para el caso de las IPS<sup>43</sup>; entonces pueden ser constituidas como ESAL<sup>44</sup>. Así mismo, son entidades cuyo objeto social debe ser desarrollar actividades relacionadas con la salud de las personas<sup>45</sup>. En consecuencia, están sometidas al régimen del impuesto de renta establecido en los artículos 19 y 359.2 ET. Ahora bien, aunque en efecto las EPS e IPS pueden funcionar como ESAL y estar sujetas al régimen del impuesto sobre la renta, sea en el régimen general o en el régimen tributario especial, lo cierto es que la interpretación según la cual los enunciados normativos acusados conllevan una desviación de los recursos parafiscales de la salud carece de certeza al partir de una premisa equivocada, como enseguida pasa a explicarse.

1. El impuesto sobre la renta –al que aluden las disposiciones acusadas– es, en efecto, un impuesto cuyo sujeto activo es la Nación; de conformidad con el artículo 359 C.P. tiene destinación general, de modo que su recaudo ingresa directamente al presupuesto general de la Nación; y, –valga enfatizar– tiene por objeto gravar los ingresos susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio del contribuyente<sup>46</sup>, de acuerdo con unas determinadas reglas, ya en el régimen general, ora en el régimen tributario especial, según la naturaleza del sujeto pasivo<sup>47</sup>.

1. Los recursos del SGSSS, tal como prescribe el artículo 156 de la Ley 100 de 1993, provienen del pago de las cotizaciones; los subsidios financiados con recursos fiscales y de solidaridad; y, los ingresos propios de los entes territoriales<sup>48</sup>. La citada norma también establece que el recaudo de las cotizaciones es responsabilidad de la Administradora de los

Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud (ADRES)<sup>49</sup> quien podrá delegarlo a las EPS<sup>50</sup>; por cada persona afiliada o beneficiaria, la EPS recibirá una Unidad de Pago por Capitación (UPC)<sup>51</sup>; al paso que el régimen subsidiado se financia con aportes fiscales de la Nación, los departamentos, los distritos y los municipios, de la ADRES y de los afiliados –en la medida de su capacidad–<sup>52</sup>. La ADRES, además, debe cubrir los gastos en que se incurra por la ocurrencia de riesgos catastróficos<sup>53</sup> y la atención inicial de urgencias en algunos supuestos<sup>54</sup>.

1. De otro lado, el ordenamiento jurídico prevé la posibilidad de contar con planes voluntarios de salud (atención complementaria, medicina prepagada, pólizas de seguros y otros planes), los cuales no serán financiados con recursos de las cotizaciones obligatorias, ni con el subsidio a la cotización, sino que serán pagados directamente por el afiliado o por la empresa que lo establezca<sup>55</sup>.

1. Llegado este punto es preciso señalar que el sistema de salud, tal como está establecido, opera a través de agentes que pueden ser privados y que, en ejercicio de su libertad económica, pueden desarrollar actividades productivas a través de las cuales puedan percibir rentas independientes de aquellas derivadas de la realización del plan de beneficios. Así, a la vez que se reconoce que las EPS e IPS reciben recursos públicos, especialmente los provenientes de la parafiscalidad asociada al sistema de salud, también se admite que dichas entidades perciban ingresos por venta de bienes y servicios, que generarán recursos que entrarán a formar parte de su patrimonio.

1. De suerte, entonces, que las EPS gestionan, por una parte, recursos públicos del SGSSS, como las cotizaciones efectuadas por los afiliados al régimen contributivo y sus empleadores –en virtud de delegación de la ADRES– y, por otra parte, administran recursos de su propiedad, obtenidos por actividades ajenas al plan de beneficios en salud y por las ganancias o excedentes por la prestación del servicio. Con todo, por expreso mandato legal, consagrado en el artículo 182, parágrafo 1°, de la Ley 100 de 1993, las EPS están obligadas a

manejar en cuentas separadas los recursos de la seguridad social originados en las cotizaciones, del resto de rentas y bienes de la entidad.

1. A su turno, en lo que atañe a las IPS, el ordenamiento jurídico, al tenor del artículo 187 de la citada Ley 100, les asigna la función de recaudar los pagos moderadores, que consisten en pagos compartidos, cuotas moderadoras y deducibles en cabeza de los afiliados y beneficiarios del sistema, de acuerdo con su estratificación socioeconómica, a los cuales se les ha reconocido su carácter parafiscal<sup>56</sup>. Asimismo, deben contar con un sistema contable que permita registrar los costos de los servicios ofrecidos, conforme lo dispone el parágrafo del artículo 185 ibidem.

1. Es así que, bajo el prisma de los mencionados preceptos, esta corporación ha puesto de presente la diferencia entre los tipos de ingreso que reciben los agentes del sistema de salud, esto es, los que pertenecen al SGSSS y, los que son de propiedad de las entidades. En palabras de la Corte:

“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 [motu proprio], por medio de un contrato individual con las entidades de salud para obtener servicios complementarios, por fuera de los previstos en el POS. Estos recursos y todos los demás que excedan los recursos exclusivos para prestación del POS son rentas que pueden ser gravadas con impuestos que den, a los recursos captados, una destinación diferente a la Seguridad Social. Las ganancias que las EPS y las IPS obtengan por la prestación de servicios diferentes a los previstos legal y jurisprudencialmente<sup>57</sup> como Plan Obligatorio de Salud no constituyen rentas parafiscales y por ende pueden ser gravados” (subrayas fuera del texto original).

1. De tal suerte, el principio de separación patrimonial reafirma el carácter parafiscal de los recursos del SGSSS y reconoce que, a pesar de que las entidades del sistema manejan y

administran dichos recursos, ello no equivale a que sean sus dueños o que se integren a su patrimonio. En este sentido, se ha reiterado en la jurisprudencia de este tribunal que, en cambio, sí son recursos de propiedad de las EPS e IPS (i) el producto de sus ganancias o beneficios<sup>58</sup>, y (ii) los recursos provenientes de contratos de medicina prepagada, publicidad y otras actividades productivas, generalmente asociadas a la prestación de servicios de salud<sup>59</sup>. Dichos recursos no están afectados a una destinación específica, ni por las limitaciones asociadas a la parafiscalidad que financia mayoritariamente el servicio de salud<sup>60</sup>, pues son recursos privados, que bien pueden destinarse libremente por las entidades propietarias –de acuerdo con su objeto social– y, eventualmente, ser gravadas por parte del Estado<sup>61</sup>.

1. A propósito de esta posibilidad, la jurisprudencia ha reconocido que los agentes privados que participan en el SGSSS tienen derecho a obtener una legítima ganancia por su operación<sup>62</sup>. Esa legítima ganancia constituye, para el caso de las ESAL, aquellos excedentes o beneficios netos que se obtienen luego de cubrir los costos y gastos de la prestación del servicio de salud y la administración que permite su eficaz funcionamiento. Dichos recursos, se ha señalado en la jurisprudencia, pueden ser gravados en caso de que no se reinviertan en la actividad meritoria. Sobre ello, ha dicho la Corte que “todos los [dineros] que excedan los recursos exclusivos para prestación del POS son rentas que pueden ser gravadas con impuestos que den, a los recursos captados, una destinación diferente a la Seguridad Social. Las ganancias que las EPS y las IPS obtengan por la prestación de servicios diferentes a los previstos legal y jurisprudencialmente<sup>63</sup> como Plan Obligatorio de Salud [64] no constituyen rentas parafiscales y por ende pueden ser gravados”<sup>65</sup> (subrayas fuera del texto original).

1. En este contexto, se observa que la posibilidad de que EPS e IPS que funcionan como ESAL perciban ingresos propios, que les generen un flujo de caja y que incrementen su patrimonio, fue reconocida por la demandante en la formulación de su cargo. En la subsanación de su demanda decidió excluir de su argumento y pretensión cualquier aspecto relacionado con el gravamen con el impuesto sobre la renta los recursos de propiedad de dichas entidades. Indicó que “[e]n el presente caso, únicamente nos referiremos a los recursos que provienen

del Régimen de Seguridad Social en salud”<sup>66</sup>.

1. Así, en la aproximación que hace la actora a la cuestión se asume que el impuesto sobre la renta a que aluden las disposiciones acusadas altera la destinación específica de los recursos del SGSSS, pero es en esa interpretación que radica, precisamente, el yerro en que incurre al plantear la supuesta transgresión del artículo 48 superior sobre la que versa la demanda, a propósito de la prohibición constitucional de destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella.

1. Como se viene de explicar, está amplia y pacíficamente decantado<sup>67</sup> que (i) los recursos parafiscales de que se nutre el SGSSS no pueden considerarse como propiedad ni parte del patrimonio de las EPS o IPS que los reciban o administren, y que (ii) las ganancias o beneficios de las EPS o IPS no son recursos del SGSSS, es decir, los remanentes obtenidos por el desarrollo de sus actividades tienen una naturaleza jurídica diferente y, por tanto, pueden ser gravados, tal como lo ha sostenido la jurisprudencia al indicar que los beneficios, excedentes o ganancias de los agentes del SGSSS pueden ser objeto de gravamen<sup>68</sup>.

1. Estos dos elementos muestran cómo la demandante parte de presupuestos equivocados para la formulación de su cargo y por qué, el hecho de incluir a las EPS e IPS que funcionen como ESAL como contribuyentes del impuesto sobre la renta, no supone dar una destinación diferente a recursos del SGSSS. En efecto, como ya se señaló, el hecho generador del impuesto sobre la renta es la percepción de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio del contribuyente. Siendo esto así, resulta imposible que recursos que no forman parte de la propiedad de las entidades gravadas puedan constituirse en base gravable para el cálculo del tributo. En efecto, si los recursos parafiscales no forman parte de la propiedad ni pueden integrarse al patrimonio del sujeto pasivo del tributo, menos puede suponerse que tendrán la potencialidad de incrementar el patrimonio o servir para activar el hecho generador del impuesto sobre la renta. Dicha conclusión resulta inviable en un escenario en que los recursos del SGSSS y los propios de las EPS e IPS que funcionan como ESAL son manejados en cuentas separadas e independientes.

1. Entonces, el planteamiento de la demandante carece de certeza, pues parte de una confusión de los recursos parafiscales que manejan y administran dichas entidades con los bienes de su patrimonio, cuando la realidad que indican las normas y la jurisprudencia referenciada es que los dineros del SGSSS nunca le pertenecen a las EPS o IPS que funcionan como ESAL. Esto implica que el impuesto al que estarían obligadas dichas entidades correspondería únicamente a ingresos y rentas de su propiedad, que luego de depurados, indiquen la existencia de un excedente propio gravable. Por tanto, no es cierto que la base para el cálculo del tributo incluya recursos parafiscales, que por esencia están separados del patrimonio de las EPS e IPS, y tampoco lo es que cualquier utilización de los recursos de propiedad de dichas entidades para el pago de impuestos suponga una afectación de “recursos parafiscales” del sector salud, en tanto obedecen a realidades jurídicas distintas.

1. Así las cosas, en vista de que no está debidamente acreditado el presupuesto de certeza, la Sala advierte que, consecuencialmente, se desatiende también en la demanda el requisito de suficiencia. Como lo ha subrayado la jurisprudencia, una condición sine qua non para que la Corte lleve a cabo el escrutinio respecto de la validez constitucional de una disposición legal tiene que ver con que los argumentos presentados en la demanda acerca la infracción a la Carta Política pongan de presente todos los elementos de juicio necesarios para evidenciar la confrontación normativa y tengan un mínimo alcance persuasivo, en el sentido de que logre suscitar al menos una duda sobre la constitucionalidad.

1. En esta oportunidad, dado que la promotora de la acción partió de una premisa equívoca para fundar su acusación, a causa de la interpretación fragmentada y asistemática de la forma en que está configurada la gestión de los recursos que administran las instituciones del SGSSS, es forzoso concluir que tales falencias al momento de edificar su alegato impiden que se despierte en esta Sala una duda mínima sobre la conformidad entre los aparatados objeto de reproche contenidos en el artículo 19 y el numeral 2° del artículo 359 del ET, de un lado, y los mandatos constitucionales, del otro.

1. Examen de aptitud sustantiva del cargo por tratamiento distinto entre las cajas de compensación familiar de una parte, y las EPS e IPS que organizadas como ESAL, de otra (artículos 48 y 363 C.P.). De otro lado, algunos de los intervinientes solicitaron a la Corte que proferiera una sentencia inhibitoria respecto del segundo cargo de inconstitucionalidad por presentarse (i) ausencia de pertinencia en la formulación de los argumentos; (ii) falta de certeza; y, (ii) falta de claridad en la argumentación, en tanto esta no guarda un hilo conductor que permita identificar el alcance del cargo. En suma, (iii) se sugirió por parte de los intervinientes que la censura presentada por la ciudadana Barbosa Rodríguez no lograba despertar una duda razonable acerca de la constitucionalidad de las medidas, incumpliendo el requisito de suficiencia.

1. La demandante propuso que los artículos 48 y 363 de la Constitución resultaban vulnerados por aplicar un trato diferencial para las EPS e IPS que operan bajo el régimen de ESAL, respecto de las cajas de compensación familiar. Interpretando la demanda a la luz del principio *pro actione*, se extrae de los planteamientos de la accionante que:

i. Las cajas de compensación familiar y las entidades del SGSSS serían comparables pues “ambos reciben total o parcialmente recursos públicos distintos a la inversión de su patrimonio y cualquier otro recurso de destinación propia-privada”<sup>69</sup>. Asimismo, porque se dedican a actividades relacionadas con la salud.

i. Se daría un tratamiento desigual entre iguales pues “[e]l artículo 19-2 del Estatuto Tributario establece que las cajas de compensación serán contribuyentes del impuesto sobre la renta únicamente respecto a los ingresos generados en actividades industriales, comerciales y financieras, que: (i) sean distintos a la inversión de su patrimonio, y (ii) sean diferentes a los ingresos que provienen de las actividades mencionadas en el artículo 359 del mismo estatuto, dentro de las cuales se encuentran las actividades y servicios relacionados

con el sector de la salud. (...) Este tratamiento también debe ser aplicado a las EPS e IPS que reciben recursos del Régimen de Seguridad Social en Salud”<sup>70</sup>. Resaltó que, por el contrario, las EPS e IPS liquidarían el impuesto de renta sobre los recursos que reciban, de carácter público o parafiscal.

i. El tratamiento diferente no estaría justificado “en virtud de que (...) las EPS e IPS, no pueden por mandato constitucional utilizar para fines diferentes a los contemplados en el artículo 48 de la CP los recursos públicos que reciben, así como tampoco pueden hacerlo las Cajas de Compensación. (...) Si el Estatuto Tributario permite que por esta razón, y por la naturaleza de recursos parafiscales, las Cajas de Compensación no declaren ni paguen impuesto de renta sobre los recursos públicos que las financian, tampoco debería[n] hacerlo las EPS e IPS que reciben este tipo de recursos”<sup>71</sup>. “[L]a diferencia de trato prevista en la norma acusada presenta serios problemas de constitucionalidad, principalmente frente a los principios de equidad y progresividad tributaria, toda vez que establece un tratamiento diferencial y discriminatorio en la aplicación de un beneficio tributario, que no responde a un criterio objetivo y razonable”<sup>72</sup>.

1. Al analizar el planteamiento anterior se encuentra que la accionante busca hacer comparables a las EPS e IPS que funcionan como ESAL y a las cajas de compensación familiar, a la luz de dos elementos fundamentales: (i) recibir recursos públicos para su financiación, especialmente de naturaleza parafiscal; y (ii) dedicarse a actividades relacionadas a la salud. En el marco de este segundo cargo, dos entidades que cumplan estos dos requisitos deberían recibir un idéntico tratamiento en materia de impuesto sobre la renta. En concepto de este Sala, el parámetro de comparación expuesto por la demandante no permite estructurar el juicio integrado de igualdad que solicita, pues se basa en una simplificación exagerada de la naturaleza y funcionamiento de las entidades, que impide reconocer cómo las EPS e IPS y las cajas de compensación familiar, entidades de naturaleza jurídica dispar y que obtienen sus recursos de fuentes diversas, resultarían realmente homologables en materia tributaria.

1. Sobre las actividades de las cajas de compensación familiar, esta Corte ha resaltado que no se limitan al pago del subsidio familiar<sup>73</sup>, sino que con el tiempo han diversificado sus labores, pasando “de ser simples intermediarias entre los empleadores y los trabajadores a actuar como redistribuidoras de los recursos en el marco de un sistema integral de distribución de subsidios de variadas clases<sup>74</sup>, pues desde la década de los años sesenta les fue autorizado “hacer inversiones de interés social, en ámbitos tales como la salud de la población infantil, recreación, educación y capacitación, al igual que mercadeo de productos básicos de consumo familiar” y “durante la década de los setentas los programas sociales se ampliaron a sectores tales como la atención de la maternidad, vivienda, créditos y guarderías en convenio con el ICBF”<sup>75</sup>”<sup>76</sup>. Ahora, de acuerdo con las reformas introducidas por las Leyes 789 de 2002 y 920 de 2004, desarrollan labores tan diversas como las relacionadas con el microcrédito a través de inversiones en el sector financiero y cooperativo, inversión para la construcción de vivienda de interés social, participación en programas de nutrición infantil, sin contar con la participación en programas de protección social relacionados con el subsidio para el desempleo. Como se puede apreciar, lejos de restringir su actividad a lo relativo a la salud, las cajas de compensación familiar se presentan como agentes multipropósito, de marcada vocación social, que pretenden atender una serie de necesidades sociales a través de un esquema organizativo de reconocidos resultados.

1. De otro lado, las EPS e IPS tienen como propósito fundamental la prestación del servicio de salud, siendo cualquier otra actividad secundaria a dicha finalidad principal. En efecto, la Ley 100 de 1993 indica que la función básica de las EPS “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 Capitalización al Fondo de Solidaridad y Garantía”<sup>77</sup> (subrayas fuera del texto original), mientras que define a las IPS como “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”<sup>78</sup> (subrayas fuera del texto original).

1. La anotada diferencia en materia de función y objeto de las entidades en comparación suscita serias dudas acerca de su comparabilidad, cuando el criterio que está de por medio es el tratamiento en materia de impuesto sobre la renta. Aún más, el Legislador en el diseño del artículo 19-2 del ET tuvo en cuenta las diferencias anotadas, pues es específico en referirse a actividades generadoras de ingreso, que son gravadas por el impuesto sobre la renta, y que no serían del resorte de las EPS e IPS, sino precisamente de las cajas de compensación familiar: “actividades industriales, comerciales y [...] actividades financieras”<sup>79</sup>. En efecto, en la regulación del Estatuto Tributario que se discute, el factor subjetivo resulta trascendental para la determinación del modo de sujeción al impuesto. Así, no solo se reserva el esquema del artículo 19-2 a las cajas de compensación familiar, sino que también restringe esquemas como el Régimen Tributario Especial para las ESAL, precisamente en atención a sus características, propósitos y función social; lo mismo podría considerarse acerca de las diferencias normativas entre personas naturales y personas jurídicas, al aplicar el impuesto sobre la renta, en la que el tipo de sujeto es determinante para el establecimiento de la forma en que deberá tributar. Así, los esquemas tributarios particulares indican que la naturaleza jurídica del contribuyente resulta importante para la determinación legislativa del régimen tributario en este impuesto directo y, por ello, la proposición general de este cargo, basada en una homologación general por la prestación de servicios de salud, no resulta adecuada para basar en ella un juicio acerca del respeto del principio de igualdad o equidad tributaria. Como se dijo anteriormente, esto significa que no se propone un parámetro de comparación que permita efectuar un juicio de igualdad en los términos sugeridos en la demanda.

1. La comparación planteada por la demandante tampoco se presenta como cierta ni suficiente, si se toma en consideración el elemento de “recursos públicos” que financian las actividades de las cajas de compensación familiar y las EPS e IPS que funcionan como ESAL. Así, cada uno de los propósitos sociales fundamentales que desarrollan las entidades se financian a partir de fenómenos de parafiscalidad distintos. De un lado, la función predeterminada<sup>80</sup> de las cajas de compensación familiar se nutre de una exacción parafiscal aplicada a los empleadores en beneficio de los trabajadores, que tiene como propósito fundamental de apoyar a las familias en su sostenimiento y bienestar. De otro lado, las EPS e IPS cuando prestan sus servicios para el SGSSS, se financian con las cotizaciones en salud, de

alcance más general, que también tienen la naturaleza de contribuciones parafiscales, pero que se cobran obligatoriamente a determinadas personas para satisfacer sus necesidades de salud y que, al no comportar una contraprestación equivalente al monto de la tarifa fijada, se destinan también a la financiación global del Sistema General de Seguridad Social en Salud<sup>81</sup>.

1. Así, y si bien en ambos casos se puede hablar de la utilización de “recursos públicos” para financiación principal tanto de las cajas de compensación familiar como de las EPS, la naturaleza de los ingresos y sus finalidades son marcadamente diversas. De ello también deriva una dificultad para tener como válida la comparación propuesta, pues dichas diferencias y particularidades en la fuente y la destinación no son siquiera referidas en la demanda, lo cual supone un vacío que atiende la demandante y que no puede ser llenado por esta Corte, so pena de caer en un control oficioso de las disposiciones demandadas. Así, el hecho de que obtengan recursos de tributos distintos y que a los mismos se les asignen finalidades diferentes, marcadas por el objeto de las entidades, obligaría a que la demandante explicara por qué a pesar de la diversidad, las entidades resultarían comparables, especialmente en cuanto a por qué deberían ser sometidas al mismo tratamiento tributario. A pesar de esta necesidad, la demanda se limita a proponer la comparación, pero no repara ni explica cómo a pesar de estas diferencias que se pueden percibir a partir de un somero análisis del régimen jurídico en materia de financiación y objeto, la comparación resultaría viable. Así, los elementos mínimos a cargo de la demandante para mostrar cómo la contrastación propuesta resulta posible se echan de menos, y con ello la posibilidad de plantear, a partir de la demanda, un cargo por violación de los principios de igualdad y equidad tributaria.

1. En consecuencia, se concluye que la argumentación de la accionante, centrada solamente en la actividad y la fuente pública de financiación de las cajas de compensación familiar y las EPS e IPS para sugerir la comparabilidad de los sujetos, deja de lado elementos trascendentales de unas y otras entidades, de forzada consideración para el planteamiento de un juicio de igualdad referido al tratamiento tributario como responsables del impuesto

sobre la renta. En este sentido, falta un mínimo de argumentación que se requeriría para suscitar una duda acerca de la constitucionalidad de la disposición por la supuesta infracción de los principios de igualdad y equidad tributaria. Las anotadas diferencias, que no fueron tenidas en cuenta en la demanda o rebatidas en forma alguna, hacen suponer que la demanda no logró plantear la cuestión en torno a la comparabilidad de los sujetos de manera clara, cierta, pertinente y suficiente. En efecto, no es posible comprender si desde el punto de vista tributario, o desde la perspectiva del artículo 48 superior, las cajas de compensación familiar podrían considerarse comparables con las EPS e IPS que funcionan como ESAL, solo teniendo en cuenta la financiación con recursos públicos y la prestación de servicios de salud, elementos a los que se reduce el cargo, pues existen distinciones en uno y en otro caso que impiden aceptar como suficiente la conclusión de la demandante.

1. También es importante señalar que la accionante se limita a aseverar que el gravamen de renta de las EPS e IPS debería estar regido por lo estipulado en el artículo 19-2 ET, sin que se fundamente el por qué debería extenderse a las ESAL del sector salud, más allá de la mención a un posible impacto en el principio de equidad tributaria. Asimismo, es evidente que no se identifican razones en la demanda para justificar que en caso de manejo de recursos parafiscales sea posible una única configuración tributaria, por qué la preferida debería ser la exclusivamente diseñada para las cajas de compensación familiar, o por qué la amplia facultad de configuración legislativa que se reconoce en medidas de fomento tributario establecidas por el Congreso deba ceder en esta oportunidad, a pesar de las finalidades sociales diversas de unas y otras entidades. Tampoco se distingue una argumentación apta para mostrar cómo el tratamiento diferente que alega la demandante resulta desproporcionado, a la luz de las características de los sujetos comparados, las finalidades de ambas instituciones, o eventuales propósitos de fomento tributario, que permitan formular y menos resolver el test integrado que se solicita.

1. Así, las razones expuestas por la demandante en torno a la presunta vulneración de los principios de igualdad y de equidad tributaria no se presentan como suficientes para suscitar una duda mínima acerca de la constitucionalidad de las disposiciones demandadas, en tanto

no es posible reconocer de su planteamiento cómo, desde los planos legal tributario o constitucional, las EPS e IPS constituidas como ESAL sean sujetos comparables a las cajas de compensación familiar, por qué debe proveerse a unas y a otras un tratamiento fiscal igualitario o por qué el esquema existente resultaría desproporcionado.

1. Por lo expuesto, esta Corte considera necesario inhibirse también de un pronunciamiento de fondo respecto del cargo por vulneración de la igualdad y equidad tributarias (artículos 13 y 363 C.P.).

#### A. SÍNTESIS DE LA DECISIÓN

1. Correspondió a la Sala Plena estudiar una demanda de inconstitucionalidad contra las expresiones antes resaltadas del artículo 19 y el numeral 2° del artículo 359 del Estatuto Tributario, tal como fueron modificados por el artículo 140 (parcial) y el numeral 2° del artículo 152 de la Ley 1819 de 2016. La accionante formuló dos cargos en su demanda: (i) en el primero, argumentó que la norma que establece que las EPS e IPS que funcionan como entidades sin ánimo de lucro –ESAL– serán contribuyentes del impuesto sobre la renta, implicaba que tuvieran que destinar recursos parafiscales del sistema de salud, para el pago de un tributo nacional. En opinión de la demandante, ello implicaba destinar dichos recursos a una finalidad ajena a la atención en salud y el desconocimiento de la prohibición contenida en el artículo 48 superior<sup>82</sup>; y (ii) en el segundo, la demandante propuso que los artículos 48 y 363 de la Constitución resultaban vulnerados por someter a las EPS e IPS que operan bajo el régimen de ESAL a un tratamiento tributario distinto frente al que se aplica a las cajas de compensación familiar<sup>83</sup>.

1. Al emprender la verificación de la cuestión previa relativa a la aptitud sustancial de la demanda, esta Corporación examinó los cargos propuestos y concluyó que no eran aptos. Respecto del primero cargo, la Corte consideró que los argumentos de la demanda carecían

de certeza y suficiencia, pues se basaban en una interpretación incorrecta de las normas acusadas y no despertaban una duda mínima acerca de la constitucionalidad de las disposiciones censuradas. Se resaltaron cuatro elementos que evidenciaban la incorrecta interpretación normativa:

a. La imposición a que se refiere el conjunto normativo atacado no está establecido para afectar los recursos del SGSSS, sino solamente las rentas de propiedad de las EPS e IPS que funcionan como ESAL.

a. El sistema de salud tiene como característica fundamental un estricto criterio de separación patrimonial, que implica que los recursos parafiscales no podrán considerarse como propiedad de las EPS o IPS. Del mismo modo, los bienes y rentas de estas no podrán considerarse automáticamente recursos de naturaleza parafiscal, ni suponerse afectados por las limitaciones predicables de dichos recursos.

a. De acuerdo con lo anterior, cuando las EPS e IPS que funcionan como ESAL manejan o administran recursos del sistema de salud, no se apropian de los mismos. Por el contrario, los dineros de la parafiscalidad en salud se mantienen separados de aquellos de propiedad de las mencionadas entidades, por lo que no puede considerarse que los recursos de la seguridad social serán susceptibles de incrementar el patrimonio de dichas entidades, o realizar el hecho generador del impuesto sobre la renta.

a. A su vez, las EPS e IPS que funcionan como ESAL obtienen recursos propios, tanto por el desarrollo de actividades ajenas al plan de beneficios –por ejemplo, planes complementarios, medicina prepagada o atención particular, etc.–, como por los excedentes o ganancias provenientes de la razonable remuneración por la prestación del servicio a favor del sistema general de seguridad social en salud. Como dichos recursos son de su propiedad y les pueden generar rentas, estos bien pueden ser objeto de gravamen, sin que con ello exista la potencialidad de afectar los recursos parafiscales destinados a la salud.

1. De otra parte, la Corte encontró que el segundo cargo, referido a los principios de igualdad y equidad tributaria, carecía de suficiencia. Se indicó que la argumentación de la accionante, centrada solamente en la actividad y la fuente pública de financiación de las cajas de compensación familiar y las EPS e IPS que funcionan como ESAL, para sugerir la comparabilidad de los sujetos, dejaba de lado elementos trascendentales de unas y otras entidades. Aquellos elementos omitidos resultaban de forzosa consideración para el planteamiento de un juicio de igualdad referido al tratamiento tributario de dichas entidades como responsables del impuesto sobre la renta, por lo que faltaba un mínimo de argumentación que suscitara una duda acerca de la constitucionalidad de las disposiciones, por la supuesta infracción de los principios de igualdad y equidad tributaria.

1. Como consecuencia de las anteriores deficiencias de la demanda, la Corte decidió abstenerse de emitir un pronunciamiento de fondo acerca de la constitucionalidad de las normas atacadas, adoptará un fallo inhibitorio.

## I. DECISIÓN

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

### RESUELVE

INHIBIRSE de emitir un pronunciamiento de fondo, por ineptitud sustantiva de la demanda, respecto de los cargos formulados contra el artículo 19 (parcial) y el numeral 2º del artículo 359 del Estatuto Tributario, correspondientes a los contenidos modificados por el artículo 140 (parcial) y el numeral 2 del artículo 152 de la Ley 1819 de 2016, “[p]or medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”.

Notifíquese, publíquese y cúmplase.

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Presidenta

Con impedimento aceptado

DIANA FAJARDO RIVERA

Magistrada

NATALIA ÁNGEL CABO

Magistrada

Ausente con permiso

JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR

Magistrado

Magistrado

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Magistrado

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA

Magistrada

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO

Magistrada

JOSE FERNANDO REYES CUARTAS

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

1 El numeral séptimo del auto admisorio dispuso “INVITAR a participar en este proceso, de acuerdo con lo establecido en el artículo 13 del Decreto 2067 de 1991, por medio de la Secretaria General, al Ministerio de Salud y Protección Social, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, a la Superintendencia Nacional de Salud, a la Asociación Colombiana de Empresas de Medicina Integral – ACEMI, a la Asociación Colombiana de Hospitales y Clínicas – ACHC, a la Asociación Colombiana de Empresas Sociales del Estado y Hospitales Públicos – ACESI, a la Asociación Nacional de Empresarios – ANDI, al Instituto Colombiano de Derecho Tributario – ICDT, a la Academia Colombiana de Jurisprudencia y a los Decanos de la Facultad de Derecho de la Universidad de los Andes, de la Facultad de Derecho de la Universidad Externado de Colombia, de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Javeriana, de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Colombia, de la Escuela de Derecho de la Universidad Sergio Arboleda, de la Facultad de Derecho de la Universidad Libre de Colombia, de la Facultad de Derecho de la Universidad Santo Tomás sede Tunja, de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad de Cartagena y de la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad del Rosario (...).”

3 *Ibíd.*, fl. 7.

4 La demandante indica que las instituciones del SGSSS son aquellas referidas en el Art. 155 de la Ley 100/1993, que indica que los integrantes del Sistema General de Seguridad Social en Salud se dividen en: organismos de dirección, vigilancia y control (numeral 1º); organismos de administración y financiación (numeral 2º); las institucionales Prestadoras de servicios de Salud, públicas, mixtas o privadas (numeral 3º); las demás entidades de salud que, al entrar en vigencia la presente Ley, estén adscritas a los Ministerios de Salud y Trabajo (numeral 4º); los empleadores, los trabajadores y sus organizaciones y los trabajadores independientes que cotizan al sistema contributivo y los pensionados (numeral 5º); Los beneficiarios del Sistema General de Seguridad Social en Salud, en todas sus modalidades (numeral 6º) y Los Comités de Participación Comunitaria ‘COPACOS’ creados por la Ley 10 de 1990 y las organizaciones comunales que participen en los subsidios de salud (numeral 7º).

6 Ibíd., fl. 12.

7 Ibíd.

8 Ibíd.

9 Refiere la demandante las sentencias C-828/01, C-577/95 y C-824/04,

10 Ibíd., fl. 10.

11 Corrección de la demanda, fl. 13.

12 Ibídem.

13 Ibídem.

14 ANDI – Guía para la aplicación de las entidades sin ánimo de lucro al Régimen Tributario Especial, 2019 y

Decreto 2150 de 2017.

15 Demanda de inconstitucionalidad, fl. 11. En:  
<https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=35069>

16 Ibíd., fl. 14.

17 Ibíd., fl. 19.

18 Ibíd., fl. 20.

19 Ibíd., fl. 21.

20 Aunque en el encabezado de la demanda solo se menciona el artículo 48 superior como norma constitucional infringida, en el cuerpo del escrito de corrección de demanda se indica también la transgresión de los artículos 13 y 363 de la Constitución.

21 Ibíd., fl. 7.

22 Ibíd., fl. 23.

23 Corrección de la demanda, Fl. 24.

24 Se presentaron los siguientes escritos en la Secretaría de la Corte:

Centro Externadista de Estudios Fiscales (CEEF) – Universidad Externado de Colombia

Asociación Colombiana de Empresas de Medicina Integral (ACEMI)

Superintendencia Nacional de Salud

Intervención conjunta del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Instituto Colombiano de Derecho Tributario – ICDT

25 Petición de la Superintendencia Nacional de Salud

26 Peticiones del CEEF, ACEMI, y Ministerio de Hacienda y Crédito Público y Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

27 Centro de Pensamiento de Política Fiscal Universidad Nacional de Colombia y el ICDT.

28 Sobre esta solicitud de inhibición, se pronuncia de manera somera, y no profundiza en las razones por las cuales se considera que no hay certeza, pertinencia, claridad, especificidad y suficiencia.

29 Concepto de la Procuradora General de la Nación, fl. 5.

30 Ibíd., fl. 4.

31 Ibíd., fl 5.

32 Ibíd., fl. 6, 7.

33 Este acápite incorpora, en lo pertinente, las consideraciones planteadas en las sentencias C-317 de 2022, C-298 de 2022, C-295 de 2022, C-260 de 2022, C-259 de 2022, C-360 de

2021.

34 “El juicio de constitucionalidad se fundamenta en la necesidad de establecer si realmente existe una oposición objetiva y verificable entre el contenido de la ley y el texto de la Constitución Política”. Corte Constitucional, sentencia C-1052 de 2001.

35 Corte Constitucional, sentencia C-202 de 2019.

36 Los requisitos de especificidad de las demandas por omisión legislativa y el juicio para examinar tales demandas, fueron definidos en la sentencia C-352 de 2017, relativa a la suspensión provisional de leyes.

37 Corte Constitucional, sentencias C-1124 de 2004, C-472 de 2006, C-740 de 2006, C-986 de 2006, C-153 de 2007, C-1058 de 2008, C-968 de 2012 y C-094 de 2017.

38 “Constituye un error conceptual dirigir el cargo de inconstitucionalidad contra un metalenguaje sin valor normativo y, por tanto, carente de obligatoriedad por no ser parte del ordenamiento jurídico. (...) No existe precepto constitucional alguno que justifique la limitación de la creatividad del pensamiento doctrinal – ámbito ideológico y valorativo por excelencia -, debiendo el demandante concretar la posible antinomia jurídica en el texto de una disposición que permita estructurar un juicio de constitucionalidad sobre extremos comparables”. Corte Constitucional, sentencia C-504 de 1993.

39 “Esto quiere decir que el rigor en el juicio que aplica la Corte al examinar la demanda no puede convertirse en un método de apreciación tan estricto que haga nugatorio el derecho reconocido al actor y que la duda habrá de interpretarse a favor del demandante, es decir, admitiendo la demanda y fallando de fondo”. Corte Constitucional, sentencia C-1052 de 2001.

40 Corte Constitucional, sentencia C-303 de 2021.

41 Corte Constitucional, sentencias C-559 de 2019, C-105 de 2018.

42 Ley 100 de 1993, artículo 153, literal a del numeral 2 y numeral 3.

43 Ibidem, art. 156, literal i, y 180

44 Ley 100 de 1993, art. 181 y el Decreto Ley 2150 de 1995.

45 Ley 100 de 1993, artículo 180, numeral 3, y artículo 185.

46 Corte Constitucional, sentencias C-235/19 y C-393/16.

47 El régimen general, conforme a lo estatuido en el ET y sus normas complementarias, aplica para personas naturales, nacionales o extranjeras; residentes o no en el país y las sucesiones ilíquidas de causantes con o sin residencia en el país; sociedades y entidades nacionales y extranjeras; y, asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como entidades sin ánimo de lucro que no cumplan los requisitos para pertenecer al RTE.

Por su parte, el régimen tributario especial, de acuerdo con las normas especiales del ET –principalmente los arts. 356 – 364-6–y el Decreto 2150 de 2017 –que adicionó el Decreto 1625 de 2016–, aplica a las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como entidades sin ánimo de lucro (arts. 19 y 359 ET) que reúnan las siguientes condiciones: (i) que estén legalmente constituidas; (ii) que su objeto social sea de interés general, en una o varias de las actividades meritorias, y a las cuales tenga acceso a la comunidad; (iii) que sus aportes no sean reembolsados o sus excedentes distribuidos bajo ninguna modalidad; (iv) que soliciten y sean admitidos o calificados al RTE (art. 356-2 ET); y, (v) que el RUT indique que se pertenece al RTE (arts. 356-3 y 358 ET). Asimismo, este régimen aplica para las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, las asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares del cooperativismo, confederaciones cooperativas, previstas en la legislación cooperativa, vigilados por alguna superintendencia u organismo de control (Art. 19-4 ET)

48 Literal b.

49 La Ley 100 hace referencia al Fondo de Solidaridad y Garantía (Fosyga); no obstante, la Ley 1753 de 2015 creó el ADRES en su reemplazo.

50 Literal d.

51 Literal f.

52 Literal j.

53 Ley 100, artículo 167.

54 Ibidem, artículo 168.

55 Ibidem, artículo 169.

56 Corte Constitucional, sentencia C-542/98.

57 Para la definición jurisprudencial de aspectos que debe contemplar el POS [hoy día plan de beneficios] se puede consultar entre otras la sentencia T-108 de 1999.

58 Corte Constitucional, sentencia C-262/13. En dicha sentencia se indicó: “Dicho beneficio económico -utilidad-, por su propia naturaleza, hace parte de los recursos propios de la EPS y, en consecuencia, es de libre destinación. En este contexto deben ser leídas particularmente las sentencias C-828 de 2001, C-1040 de 2003 y C-824 de 2004, es decir, si bien es cierto la UPC se origina en recursos parafiscales y su finalidad principal es pagar el aseguramiento del POS a cargo de las EPS y sus gastos de administración, la remuneración incluye un margen de utilidad que es propiedad de las EPS.” (subrayas fuera del texto original).

59 Corte Constitucional, sentencia C-824/04.

60 Sobre esto se dijo en la sentencia C-349/04: “el carácter parafiscal se predica tan solo los recursos provenientes de las cotizaciones, más no de los bienes y rentas propios de las entidades que prestan el servicio. Por ello la Corte ha distinguido entre los recursos parafiscales que administran las entidades del Sistema de Seguridad Social en Salud y su propio patrimonio y rentas” (subrayas fuera del texto original), y se concluye de manera categórica que “Se tiene entonces que el patrimonio propio de la EPS no tienen el carácter de recurso parafiscal”. Sobre esto, ver también sentencia SU-480/97.

61 Sobre esto se dijo en la sentencia C-824/04: los recursos de propiedad de las EPS e IPS, “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 gravar 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” (subrayas fuera del texto original). Ver también, sentencia C-262/13.

62 Corte Constitucional, sentencia SU-480/97.

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

64 En la actualidad debe entenderse la referencia con relación al Plan de Beneficios.

65 Corte Constitucional, sentencia C-828/01.

66 Corrección de la demanda, fl. 10.

67 Corte Constitucional, sentencias SU-480/97, C-155/04, C-262/12, SU-587/16, C-066/18, C-349/04 y C-162/22.

68 Sobre el particular, en la sentencia C-824 de 2004 se dijo: “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 oportunidades<sup>68</sup>, 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”<sup>68</sup> (subrayas y negrilla fuera del texto original). Con esa misma orientación, en la sentencia C-828/01 se resaltó: “[T]odos los [dineros] que excedan los recursos exclusivos para prestación del POS son rentas que pueden ser gravadas con impuestos que den, a los recursos captados, una destinación diferente a la Seguridad Social. Las ganancias que las EPS y las IPS obtengan por la prestación de servicios diferentes a los previstos legal y jurisprudencialmente<sup>68</sup> como Plan Obligatorio de Salud [68] no constituyen rentas

parafiscales y por ende pueden ser gravados”<sup>68</sup> (subrayas fuera del texto original).

69 Corrección de la demanda, fl. 24

70 Ibídem, fl. 20.

71 Ibídem, fl. 20.

73 Definido como “una prestación social reconocida a los trabajadores de medianos y menores ingresos en atención al número de personas a cargo y con el ya comentado objetivo de aliviar las cargas económicas originadas en el sostenimiento de la familia”. Ver, Corte Constitucional, sentencia C-890/12.

74 Ibídem.

75 Corte Constitucional, sentencia C-341 de 2007.

76 Corte Constitucional, sentencia C-890/12.

77 Ley 100 de 1993, artículo 177.

78 Ley 100 de 1993, artículo 156 lit. i.

79 ET, Art. 19-2.

80 Corte Constitucional, sentencia C-890/12.

81 Corte Constitucional, sentencia C-155/04. También, sentencias C-086/02 y C-789/02. Sobre la cotización en salud se dijo en la sentencia C-577/95: “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”.

82 En el inciso quinto del artículo 48 constitucional se indica que “[n]o se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella”.

83 De acuerdo a lo establecido en el artículo 19-2 del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por el artículo 141 de la Ley 1819 de 2016.