Expediente D-15.063

M.P. Jorge Enrique Ibáñez Najar

REPÚBLICA DE COLOMBIA

CORTE CONSTITUCIONAL

Sala Plena

SENTENCIA C-524 DE 2023

Expediente: D-15.063

Demanda de inconstitucionalidad de la ciudadana María Fernanda Hurtado en contra de la norma que surge de la interpretación que el Consejo de Estado ha dado a los artículos 39 de la Ley 14 de 1983 (parcial), 52 de la Ley 10 de 1990 (parcial) y 155 de la Ley 100 de 1993 (parcial).

Magistrado Ponente: Jorge Enrique Ibáñez Najar

Bogotá, D.C., veintinueve (29) de noviembre de dos mil veintitrés (2023)

SENTENCIA

Dentro del proceso adelantado en los términos de los artículos 241.4 y 242 de la Constitución Política y 40.6 del Decreto 2067 de 1991 y con ocasión de la acción pública de inconstitucionalidad interpuesta por la ciudadana María Fernanda Hurtado Tejada contra la norma que surge de la interpretación que el Consejo de Estado ha dado a los artículos 39 de la Ley 14 de 1983 (parcial), 52 de la Ley 10 de 1990 (parcial) y 155 de la Ley 100 de 1993 (parcial).

ANTECEDENTES

1. 1. En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad prevista en el artículo 241, numeral 4 de la Constitución Política, la ciudadana María Fernanda Hurtado Tejada presentó demanda de inconstitucionalidad en contra de la norma que surge de la interpretación que el

Consejo de Estado ha dado a los artículos 39 de la Ley 14 de 1983 (parcial), 52 de la Ley 10 de 1990 (parcial) y 155 de la Ley 100 de 1993 (parcial). Ello por cuanto, en su criterio, la interpretación censurada vulnera los artículos 1, 2, 3, 13, 49, 88, 150.12, 333 y 338 de la Constitución Política, así como los artículos 4, 5, 6 y 8 de la Ley Estatutaria de Salud.

2. A continuación, se presenta el texto de las disposiciones acusadas, de la interpretación que de ellas ha hecho el Consejo de Estado, y de los argumentos propuestos por la actora para justificar su demanda.

Las normas acusadas y su interpretación

3. El texto de los artículos 39 de la Ley 14 de 1983 (parcial), 52 de la Ley 10 de 1990 (parcial) y 155 de la Ley 100 de 1993 (parcial), así como de la interpretación que de esas normas tiene el Consejo de Estado, es el siguiente:

"LEY 14 DE 1983

(julio 6)

Por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones"

EL CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA:

(…)

ARTÍCULO 39.- No obstante lo dispuesto en el artículo anterior continuarán vigentes:

(…)

2. Las prohibiciones que consagra la Ley 26 de 1904; además, subsisten para los Departamentos y Municipales las siguientes prohibiciones:

(…)

d. La de gravar con el impuesto de Industria y Comercio, los establecimientos educativos

públicos, las entidades de beneficencia, las culturales y deportivas, los sindicatos, las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, los partidos políticos y los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud;

(…)”

“LEY 10 DE 1990

(enero 10)

Por la cual se reorganiza el Sistema Nacional de Salud y se dictan otras disposiciones.

EL CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA:

(…)

ARTÍCULO 52. Vigencia. La presente ley rige a partir de la fecha de su publicación. Deroga expresamente los Decretos Extraordinarios 350, 356 y 526 de 1975 y todas las disposiciones legales que le sean contrarias. Reforma, en lo pertinente, las disposiciones legales sobre situado fiscal. El Decreto Extraordinario 694 de 1975 queda igualmente modificado, por cuanto sus disposiciones se aplicarán al Ministerio de Salud y a las entidades descentralizadas del orden nacional que prestan servicios de salud, excepto las adscritas al Ministerio de Defensa y sus normas referentes a la Carrera Administrativa se continuarán aplicando en los términos del artículo 27 de esta ley.”

“LEY 100 DE 1993

(diciembre 23)

Por la cual se crea el sistema de seguridad social integral y se dictan otras disposiciones

EL CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA:

(…)

ARTÍCULO 155. INTEGRANTES DEL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD. El Sistema General de Seguridad Social en Salud está integrado por:

(…)

3. Las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud, públicas, mixtas o privadas.

(…)".

La regla interpretativa que se acusa, fijada por el Consejo de Estado desde la Sentencia 05001-23-31-000-2008-00671-01 (20204) del 4 de abril de 2019, y reiterada en otros fallos posteriores, puede resumirse en la siguiente cita:

"(…) la Sala concluye que la red institucional del sector salud desarrollada en 1975, que es a la que se refiere la norma de la Ley 14 de 1983, no subsiste en el presente y no son conmutables las instituciones de ese régimen con las del actual. Los operadores jurídicos no pueden desconocer que la Ley 10 de 1990 y, con mayor razón, la Ley 100 de 1993, tuvieron el efecto de restarle eficacia normativa a la referencia hecha en la letra d) del ordinal 2.º del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 a los «hospitales adscritos o vinculados» al Sistema Nacional de Salud.

"En este punto, se recalca que la desgravación contemplada en la Ley 14 de 1983 y en las posteriores normas que la complementaron no estaba dada a las prestaciones de servicios de salud, sino a aquellas que fueran desarrolladas por unos señalados sujetos, hoy inexistentes, los «hospitales adscritos o vinculados» al «Sistema Nacional de Salud». De suerte que cualquier ejercicio interpretativo que plantee que la desgravación cobija a las actividades de salud, por el simple hecho de serlo e independientemente de que quienes las lleven a cabo no encuadren dentro de la categoría de hospitales adscritos y vinculados al SNS exigida por la norma, implicaría la conformación, por parte del juzgador, de una lex tercia carente de fundamento legal y opuesta al claro dictado de la letra d) del ordinal 2.º del artículo 39 de la Ley 14 de 1983; al tiempo que las propuestas encaminadas a señalar que las actuales IPS son equiparables a las categorías de hospitales adscritos y vinculados al SNS empleadas por la norma, no solo contrarían la interpretación histórica de la norma, sino que constituyen un ejercicio de integración analógica de la disposición encaminado a suplir los vacíos actuales (por circunstancias sobrevinientes) de la disposición.

“Corolario de lo anterior, la Sala adopta como criterio de decisión, en el presente caso y hacia futuro, la posición de que la desgravación en ICA de los ingresos derivados de actividades relacionadas con la salud humana es la que está contemplada en el artículo 111 de la Ley 788 de 2002 (ajustada en los términos decididos por la Corte Constitucional en la sentencia C-1040 de 2003), exclusivamente, y no la consagrada en la letra d) del ordinal 2.º, del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 (incorporada en el artículo 259 del Decreto 1333 de 1986), la cual quedó desprovista de eficacia normativa.”

4. La interpretación anterior fue establecida por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, en el marco de un proceso de nulidad y restablecimiento del derecho promovido por un laboratorio médico en contra del municipio de Medellín. El Consejo de Estado se propuso determinar si era procedente cobrar el ICA a entidades que prestaran servicios de salud. En ese contexto, y como pudo observarse en el aparte citado, la conclusión general a la que llegó el Consejo de Estado fue que el artículo 39 -numeral 2, literal d- de la Ley 14 de 1983 había perdido eficacia normativa.

B. El contenido de la demanda

5. En su primera versión, la demanda proponía cuatro cargos. En concreto, señaló que la regla interpretativa del Consejo de Estado implicaba: (i) el desconocimiento del derecho a la salud, en tanto que gravar con el ICA servicios médicos que se prestan a través de recursos distintos a los del SGSSS, significaría una regresión en el estándar de protección de esta prerrogativa; (ii) la vulneración de los principios de legalidad y reserva de ley en materia tributaria (en conexidad con los principios democrático y de representación), dado que el Consejo de Estado estaría usurpando las funciones del legislador al establecer qué impuestos se cobran o se dejan de cobrar; (iii) la trasgresión de los derechos a la igualdad y a la libre competencia, porque, sin aparente justificación, se estaría asignando un tratamiento disímil a los servicios prestados con los recursos del SGSSS, y a los servicios prestados con recursos distintos; y (iv) la vulneración de los principios de justicia, equidad, progresividad y eficiencia en materias tributarias, porque con la interpretación censurada se estaría otorgando un tratamiento distinto a actividades y servicios asimilables.

6. En Autos del 16 de enero de 2023 y del 7 de febrero de 2023 se inadmitieron y rechazaron, respectivamente, los cargos (i), (iii) y (iv). Contra esta decisión, se formuló un

recurso de súplica que, finalmente, se resolvió por medio del Auto 279 de 2023. En esa providencia se negó el mencionado recurso y, en consecuencia, se mantuvo el rechazo de los cargos aludidos.

7. En tal sentido, sólo el segundo de los cargos formulados fue admitido. Como ya se ha sugerido, ese cargo plantea que "la Interpretación Demandada viola los principios de legalidad y reserva de ley en materia tributaria (arts. 150-12 y 338 de la C.P.), así como los principios democráticos y de representación previstos en el Preámbulo y los artículos 1, 2 y 3 de la Constitución". La demandante sostuvo que el Consejo de Estado, al establecer que la regla contenida en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 (numeral 2, literal d) no está vigente, elimina motu proprio la prohibición de gravar con el ICA a las entidades que prestan servicios de salud. Ello sin tener en cuenta que solo el legislador, a partir de un ejercicio deliberativo amplio y suficiente, puede establecer qué impuestos se crean o se dejan de cobrar. Desde su perspectiva:

"(…) el legislador es el único que tiene competencia para establecer el aspecto positivo del gravamen, como lo son los hechos sobre los cuales recae el tributo; así como el aspecto puramente negativo, que se concreta en las exclusiones y prohibiciones de gravar. // En el caso concreto, con la Interpretación Demandada, el Consejo de Estado usurpa las competencias del legislador, pues termina dejando sin efecto una norma expedida por éste con el propósito de prohibir que los servicios de salud fueran gravados con el ICA. De este modo, el Consejo de Estado termina incidiendo en la regulación de los elementos esenciales de un tributo, a pesar de que esta competencia es exclusiva del legislador."

8. Además, la actora sostuvo que la interpretación judicial a que se ha hecho referencia, no reparó en el hecho de que "las instituciones a las que se refiere el literal d) del artículo 39 de la Ley 14 subsisten en la actualidad, bajo otro nombre." Pues, "[e]l hecho de que hayan cambiado de nombre no significa que las instituciones no existan, sino que han tenido que adaptarse a una nueva terminología constitucional y legal." Luego, en su lectura, de acuerdo con el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 (numeral 2, literal d), ninguna de las actividades que prestan las IPS, con el propósito de atender la salud de los colombianos, puede ser gravada con el ICA. De esta interpretación literal -indicó- se aparta el Consejo de Estado.

C. Trámite procesal

9. Mediante Auto del 16 de enero de 2023, se admitió la demanda respecto del cargo segundo, y a su turno se inadmitieron los cargos primero, tercero y cuarto, al considerar que aquellos carecían de especificidad, pertinencia, y suficiencia. Por consiguiente, se le concedió a la demandante el término de tres días para que subsanara la demanda.

10. El término para subsanación transcurrió durante los días 19, 20 y 23 de enero de 2023. El 23 de enero de 2023, la actora allegó corrección de la demanda dentro del término concebido para tal efecto.

11. Por medio de Auto del 7 de febrero de 2023, se rechazó la demanda en lo relativo a los cargos primero, tercero y cuarto; y se admitió el cargo por presunto desconocimiento de los principios de legalidad y de reserva de ley en materia tributaria, en conexidad con los principios democrático y de representación. Contra esta decisión se formuló recurso de súplica, pero el mismo fue negado por medio del Auto 279 de 2023.

12. De otra parte, dado que se admitió el cargo segundo, en el Auto del 7 de febrero de 2023 se decretó la práctica de algunas pruebas con el objeto de que las Secretarías de Hacienda de Bogotá, de Medellín y de Barranquilla, aportaran elementos de juicio que permitieran resolver sobre la demanda formulada. Puntualmente se preguntó a esas Secretarías sobre la manera en que, en sus respectivos territorios, se cobraba el ICA a entidades prestadoras del servicio de salud. Finalmente, en el auto se dispuso que, una vez recibidas las pruebas mencionadas, correspondería: (i) fijar en lista el asunto por el término de diez días para que cualquier ciudadano interviniera por escrito para defender o cuestionar la constitucionalidad de la interpretación censurada, de conformidad con lo previsto en el artículo 7 del Decreto 2067 de 1991; (ii) comunicar la iniciación de este proceso al Presidente de la República, al Presidente del Senado de la República y al Presidente de la Cámara de Representantes; (iii) invitar para que rindan sus conceptos “sobre temas relevantes para la elaboración del proyecto de fallo” a diversas personas jurídicas y naturales que se consideran expertas en el tema propuesto por la demandante, de conformidad con lo previsto en el artículo 13 del Decreto 2067 de 1991; y (iv) dar traslado a la Procuradora General de la Nación para que rinda concepto, conforme a lo dispuesto en el artículo 7 del Decreto 2067 de 1991.

D. Elementos probatorios recaudados

13. El Gerente de Gestión de Ingresos de la Secretaría Distrital de Hacienda de Barranquilla,

Antonio Castaño Duque, dio respuesta a los interrogantes formulados por el Magistrado Sustanciador. En concreto, sobre la manera en que se recauda el ICA en ese ente territorial y la manera en que este se exige a las entidades que prestan servicios de salud, explicó que:

a) “Las instituciones de salud tienen un tratamiento especial de desgravación únicamente para aquellos [servicios] que se encuentran cobijados por los planes Obligatorios de Salud y no para aquellas actividades industriales o comerciales que igualmente realice”. Esto de conformidad con lo establecido en el artículo 61 del Decreto 0119 de 2019 (Estatuto Tributario Distrital) que, textualmente, señala que no estarán sujetas al impuesto de industria y comercio “(…) las instituciones prestadoras de salud en lo pertinente a los planes obligatorios de salud”. Empero, ese mismo artículo indica en su parágrafo primero que estas entidades, cuando “realicen actividades industriales o comerciales, serán sujetos del impuesto de industria y comercio respecto de tales actividades”.

b) Señaló que “el esquema tarifario del Impuesto de Industria y Comercio en el Distrito de Barranquilla se encuentra establecido en el Artículo 59 del Estatuto Tributario Distrital, Decreto 0119 de 2019”.

c) Expresó que en Barranquilla “(…) siempre se ha cobrado el Impuesto de Industria y Comercio a entidades prestadoras del servicio de salud, respecto de las actividades industriales, comerciales y de servicios que estén gravadas y que se presten directa e indirectamente siempre y cuando no estén en las no sujeciones establecidas en el Artículo 61 del Estatuto Tributario Distrital.” Sobre esto, se respaldó en la Sentencia 05001-23-33-000-2013-00853-01 (22250) del 27 de junio de 2019, proferida por el Consejo de Estado, en la que se advirtió que “la Sala tiene como criterio de decisión, en el presente caso, la posición de que la desgravación en ICA de los ingresos derivados de actividades relacionadas con la salud humana es la que está contemplada en el artículo 111 de la Ley 788 de 2002 (ajustada en los términos decididos por la Corte Constitucional en la Sentencia C-1040 de 2003), exclusivamente, y no la consagrada en la letra d) del ordinal 2.°, del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 (incorporada en el artículo 259 del Decreto Ley 1333 de 1986), la cual quedó desprovista de eficacia normativa”.

d) Finalmente, la Secretaría de Hacienda de Barranquilla indicó que en la vigencia 2022 se recaudó, por concepto del ICA cobrado a entidades prestadoras de salud, la suma de

$18.632.080.362.

Informe presentado por la Secretaría de Hacienda de Bogotá

14. El secretario Distrital de Hacienda de Bogotá, Juan Mauricio Ramírez Cortés, también dio respuesta a los interrogantes formulados por el Magistrado Sustanciador. En concreto, antes de contestar cada uno de los interrogantes formulados, citó el Concepto 1166 del 6 de noviembre de 2007, proferido por la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección de Impuestos de Bogotá. En ese concepto, sobre la desgravación del ICA, se resaltó el siguiente criterio:

"Como vemos, esta no sujeción conforme el actual sistema de salud en Colombia, debe interpretarse sólo con relación a los recursos que comprometan el POS, que en últimas son los que se ocupan de lo que se entiende como SERVICIO PÚBLICO DE SALUD y todo aquello que no hace parte de él, se encuentra gravado con el impuesto de industria y comercio por las actividades que se realicen en la jurisdicción del Distrito Capital, como así queda expuesto en el artículo III de la ley 788 de 2003 conforme al fallo de inexequibilidad parcial:

"Ley 788 de 2003. Artículo 111. En su condición de recursos de la seguridad social, no forman parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, los recursos de las entidades integrantes del Sistema General de Seguridad Social en Salud, conforme a su destinación específica, como lo prevé el artículo 48 de la Constitución Política.

"El texto de la norma tiene implícito que las entidades integrantes del Sistema General de Seguridad Social en Salud tienen vocación de sujetos pasivos del impuesto respecto de las actividades e ingresos diferentes a aquellos relacionados con los recursos de la seguridad social, porque de lo contrario la norma no cumpliría propósito alguno".

15. Luego de haber hecho referencia a este concepto, la Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá complementó su escrito sosteniendo que:

"(…) las entidades que prestan servicios dentro del Sistema de Seguridad Social en Salud no se encuentran excluidas de los deberes formales y sustanciales derivados del impuesto de industria y comercio, puesto que la ley únicamente contempló con un tratamiento preferencial a los recursos de las entidades integrantes del Sistema General de Seguridad

Social en Salud, conforme a su destinación específica, como lo prevé el artículo 48 de la Constitución Política.

Así las cosas, las Entidades que prestan servicios de salud, de naturaleza privada, pública o mixta, están sujetas al impuesto de industria y comercio en esta jurisdicción, respecto de todas las actividades industriales, comerciales o de servicios que desarrollen, sin perjuicio de que puedan descontar de la base gravable del ICA los ingresos relacionados con los recursos que provengan del Sistema General de Seguridad Social en Salud."

16. Acto seguido, señaló que la interpretación aludida se acopla perfectamente a la posición que sobre el asunto tiene el Consejo de Estado en la actualidad. Para ello, citó el contenido de la Sentencia 05001-23-31-000-2008-00671-01 (20204) del 4 de abril de 2019, proferida por esa alta Corporación. Concluyó, de esta manera, que la exclusión del ICA "versa únicamente sobre los ingresos relacionados con el Plan Obligatorio de Salud, POS." Dicho esto, contestó los interrogantes planteados por el magistrado sustanciador en esta causa, de la siguiente manera:

a) En primer lugar señaló que, de acuerdo con la Dirección de Impuestos de Bogotá, "las empresas que prestan servicios de salud realizan 229 actividades gravadas con ICA, respecto de las cuales solo algunas están relacionadas con la prestación de servicios de salud".

b) Señaló que en tanto "no existe ningún tratamiento tributario preferencial en relación con las actividades industriales, comerciales o de servicios que puedan ser desarrolladas por estas empresas [las prestadoras de salud], las tarifas aplicables son las generales contempladas en el Acuerdo Distrital 65 de 2002, modificado por los Acuerdos Distritales 780 de 2020 y 816 de 2021".

c) Expresó que en Bogotá "(…) [t]eniendo en cuenta que las normas que describen los elementos de la obligación tributaria en el ICA no hacen ninguna distinción en relación con las entidades prestadoras del servicio de salud, puede concluirse que siempre que estas entidades hayan realizado actividades industriales, comerciales o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital, han sido gravadas con ICA."

d) Finalmente, la Secretaría de Hacienda de Bogotá indicó que entre los años 2019 y 2022 se recaudó, por concepto de actividades industriales, comerciales o de servicios de las

empresas prestadoras de salud, un promedio de $942.105.538.750. Con todo, la Secretaría de Hacienda también señaló que, en los mismos años, y por concepto de actividades asociadas al sector salud que no se sufragaron con la UPC, se recaudaron en promedio $115.053.735.000.

E. Intervenciones y conceptos en el trámite de constitucionalidad

17. En el trámite judicial se recibieron 3 intervenciones ciudadanas y 5 conceptos de personas jurídicas y naturales invitadas. A continuación, se resume el contenido de los escritos remitidos.

Interviniente

Solicitud

Petición subsidiaria

Inexequibilidad

N/A

Asociación Colombiana de Hospitales y Clínicas -ACHC-

Inexequibilidad

N/A

Congregación de las Hermanas de la Caridad Dominicas de la Presentación de la Santísima Virgen, Provincia Bogotá

Inexequibilidad

N/A

Invitados y/o expertos

Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Federación Colombiana de Municipios

Ligia López Díaz

Consejo de Estado. Myriam Stella Gutiérrez Argüello

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Intervenciones de ciudadanas

18. El ciudadano Juan Pablo Currea Tavera, la Asociación Colombiana de Hospitales y Clínicas -ACHC-, y la Congregación de las Hermanas de la Caridad Dominicas de la Presentación de la Santísima Virgen, Provincia Bogotá, en distintos escritos, solicitaron a la Corte Constitucional declarar la inexequibilidad de la interpretación judicial censurada.

19. El ciudadano Juan Pablo Currea Tavera sostuvo que, con la interpretación objeto de censura, el Consejo de Estado derogó expresamente una norma que se encontraba vigente. Indicó que "las expresiones "entidades adscritas y vinculadas" y "Sistema Nacional de Salud" pueden interpretarse con el Sistema de Seguridad Social en Salud". Por ello, la prohibición de gravar con el ICA las actividades de las IPS, prevista en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983, estaría vigente en la actualidad. También añadió que esta última lectura fue avalada por el propio Consejo de Estado desde hace varios años, y su posición solo cambió recientemente.

20. La Asociación Colombiana de Hospitales y Clínicas -ACHC-, resaltó que la interpretación censurada, entre otras cosas, genera inseguridad jurídica. Para sostener lo antedicho, informó que mientras "la Alcaldía Municipal de Neiva, la Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá, la Secretaría Distrital de Barranquilla y la Alcaldía Municipal de Bucaramanga" sostienen que el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 perdió eficacia normativa, "la Secretaría de Hacienda de Cali" asegura que dicho artículo está plenamente vigente. Señaló que esta diferencia de criterios supone varias complejidades de orden práctico, y citó el siguiente ejemplo:

"Pensemos en una entidad prestadora del servicio de salud que presta sus servicios en Cali, Medellín y Bogotá, y debe presentar y pagar la declaración del Impuesto de Industria y Comercio. Esta entidad recibe ingresos tanto por los Planes Voluntarios de Salud (medicina prepagada, por ejemplo), como por los Planes de Beneficios en Salud. En Cali no estarían

gravados los ingresos, toda vez que esta jurisdicción considera que la desgravación opera no solo sobre los recursos que forman parte del sistema de seguridad social, sino de manera genérica todos los ingresos derivados de la prestación del servicio de salud. En Bogotá y Medellín tendrá que declarar como gravados todos los ingresos percibidos por la prestación de servicios de salud con cargo a recursos que derivan de los Planes Voluntarios de Salud."

21. De acuerdo con el interviniente, esta confusión, ocasionada por las interpretaciones del Consejo de Estado sobre la materia, da cuenta de que los elementos del ICA, que se cobraría a entidades prestadoras de salud, no están claramente establecidos. Y ello, en consecuencia, deriva en la vulneración de los principios de legalidad y certeza tributaria.

22. La Congregación de las Hermanas de la Caridad Dominicas de la Presentación de la Santísima Virgen, Provincia Bogotá, también compartió una opinión similar. Señaló que "el Consejo de Estado vulneró, en forma deliberada y flagrante, el principio de legalidad en su dimensión de certeza tributaria", al tiempo que "desconoció sus funciones al retirar una norma del ordenamiento jurídico". Pidió a la Corte, en tal sentido, declarar la inexequibilidad de la interpretación judicial y, además, hacerlo con efectos retroactivos.

Conceptos de los invitados y expertos en virtud del artículo 13 del Decreto 2067 de 1991 convocados a través de Auto del 7 de febrero de 2023

23. El Instituto Colombiano de Derecho Tributario, por conducto de su presidente, Adrián Rodríguez Piedrahita, indicó que el Consejo de Estado, con su interpretación, desconoció "los principios de legalidad y reserva de ley en materia tributaria". Consideró que el Consejo de Estado erró cuando "inaplicó por completo el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 (numeral 2, literal d)", sin tener en cuenta que esta norma (i) no ha sido derogada expresamente por el legislador, (ii) no es incompatible con las reglas actuales del Sistema General de Seguridad Social en Salud, y (iii) tampoco ha sido derogada tácitamente.

24. La razón fundamental para sostener que el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 no ha perdido fuerza normativa, es la siguiente: "no parece que exista una incompatibilidad que impida la aplicación transversal de la norma de no sujeción subjetiva establecida en el literal d del numeral 2º del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 en la medida que las diferencias entre los "hospitales adscritos o vinculados" del Decreto 56 de 1884 y las IPS de la ley 100 de 1993 cumplen las mismas finalidades y permite la inclusión al sistema de los mismos tipos de

entidades (i.e. públicas, privadas con o sin ánimo de lucro).” Dicho esto, el Instituto sostuvo que con la interpretación demandada, el Consejo de Estado tomó el lugar del legislador y modificó “un elemento sustancial del impuesto”, actuar que no podía aceptarse a la luz del principio de reserva de ley.

25. La Federación Colombiana de Municipios, por conducto de su director ejecutivo, Gilberto Toro Giraldo, señaló que la demanda no cumplía el requisito de la pertinencia. Esto porque “la interpretación formulada por el Consejo de Estado no abandona el terreno de la simple legalidad, no trasciende al ámbito constitucional, o por lo menos la demanda no alcanza a demostrar que así sea”. Asimismo, la Federación resaltó que “lo que ha hecho el Consejo de Estado es cotejar diferentes apartes normativos contenidos en leyes y dar aplicación a los principios existentes para resolver los conflictos”. Por último, señaló que la interpretación demandada respeta el desarrollo histórico del Sistema General de Seguridad Social en Salud y que, por ello, la Corte Constitucional no sería competente para realizar una especie de “corrección hermenéutica” sobre una línea jurisprudencial que es razonable.

26. La experta Ligia López Díaz, empezó por caracterizar el Impuesto de Industria y Comercio, y señaló que en la actualidad existen sobre él dos exclusiones o no sujeciones. Una es la comprendida en el literal d del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983. Esta sujeción opera sobre el sujeto pasivo y beneficia a los hospitales adscritos y vinculados al Sistema Nacional de Salud. La otra exclusión es la comprendida en el artículo 111 de la Ley 788 de 2002, según el cual, no se pueden gravar “[l]os recursos de las entidades integrantes del Sistema General de Seguridad Social en Salud, conforme a su destinación específica, como lo prevé el artículo 48 de la Constitución Política”. Esta exclusión recae, no sobre el sujeto pasivo, sino sobre la base gravable.

27. Sobre esas exclusiones, la experta mencionó que ambas se refieren “a distintos elementos del gravamen y que por ello, no se oponen entre sí, ni puede entenderse como lo hizo el Consejo de Estado que frente a la exclusión de la Ley 788 de la base gravable, la exclusión del literal d) de los hospitales pierde eficacia normativa. Son exclusiones diferentes que tienen vida propia, coexisten y se complementan.”

28. También señaló que no es correcto sostener que los hospitales adscritos y vinculados simplemente desaparecieron con el Sistema Nacional de Salud, precisamente porque este

último sistema “ha ido evolucionando en su organización, prestación del servicio de salud, cobertura y su definición legal está aún vigente en el Decreto 056 de 1975, Art. 1º”. De hecho, coincidió con la demandante en que los hospitales adscritos y vinculados de que trata el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 “equivalen a lo que hoy día se conoce como Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud, públicas, mixtas o privadas.” Por todo ello, indicó que el Consejo de Estado excedió sus competencias y modificó los sujetos pasivos de un gravamen, cuando ello es competencia exclusiva del legislador.

29. El Consejo de Estado, por conducto de la Magistrada Myriam Stella Gutiérrez Argüello, empezó por recordar que el control constitucional sobre interpretaciones judiciales “es excepcional, dada la incidencia que tendría sobre la autonomía judicial”.

30. Dicho esto, señaló que la demanda es inepta porque (i) en ella se pide que la Corte “declare la exequibilidad de tres disposiciones legales”, cuando el objeto de la acción pública de inconstitucionalidad es atacar contenidos normativos contrarios a la Constitución; (ii) la demandante busca que la Corte “declare que las normas que configuraron el actual sistema de salud no derogaron la letra d), del ordinal 2, del artículo 39 de la Ley 14 de 1983”, cuando la función de esta Corporación es de carácter “jurisdiccional y no consultivo”; (iii) la intención de la demandante es simplemente “enervar el efecto de las sentencias que sobre la materia ya ha proferido en última instancia la jurisdicción de lo contencioso–administrativo, alcance para el cual no está previsto el control abstracto de constitucionalidad de las leyes”; (iv) hay una falta de certeza en el cargo admitido porque el Consejo de Estado nunca derogó norma alguna, como lo afirma la actora, sino que interpretó su alcance a la luz del Sistema General de Seguridad Social en Salud actual; y (v) la discusión planteada es netamente legal, y no tiene relevancia constitucional alguna.

31. Igualmente, recordó que, contrario a lo sostenido por la demandante, no es cierto que los hospitales adscritos y vinculados del Sistema Nacional de Salud sean equiparables en la actualidad a las IPS, de allí que la demanda no esté debidamente fundada. Para sostener esta idea, puso el siguiente ejemplo: “mientras un centro de radiología sí es una IPS, no tendría la connotación de un hospital, ni en 1983, ni en la actualidad.” A su turno, defendió la interpretación censurada sosteniendo que aquella encontró fundamento en “pronunciamientos de la Corte Constitucional y en la historia fidedigna de la norma interpretada, plasmada en la exposición de motivos del proyecto de ley a partir del cual se

profirió la Ley 14 de 1983”.

32. Por todo lo anterior, indicó que la interpretación de ningún modo trasgrede el orden superior. En contraste, acceder a lo pretendido por la demandante, “sí implicaría una modificación del diseño institucional del Estado colombiano, según la cual sería una labor privativa de la Corte Constitucional la determinación del alcance de las reformas directas o indirectas que ocurran en la regulación de los tributos, desplazando en sus funciones a la jurisdicción de lo contencioso–administrativo.”

33. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público, por conducto del delegado Manuel Felipe Rodríguez Duarte, indicó que la interpretación censurada no es contraria al orden constitucional. Señaló que “en el nuevo sistema se cambió la naturaleza subjetiva de la desgravación del impuesto, en donde se aplicaba a todos aquellos calificados jurídicamente como “hospital adscrito o vinculado”, para pasar a un sistema objetivo, en donde lo determinante para aplicar la desgravación es que se tratara de recursos provenientes del SGSSS”. Precisamente por ello, la interpretación sería razonable.

34. Además, señaló que esta interpretación va en consonancia con lo dispuesto por la Corte Constitucional en la Sentencia C-1040 de 2003, “en la cual [esta Corte] consideró que, en efecto, la desgravación de los recursos de las entidades del SGSSS aplica sobre los recursos de la UPC, incluyendo tanto los recursos destinados a la prestación de los servicios de salud, como los destinados a gastos administrativos. Esto, debido a que la totalidad de los recursos de la UPC tienen una destinación específica de acuerdo con la Constitución, pues están directamente relacionados con la prestación de los servicios de salud a la población. Sin embargo, aclaró que sí harán parte de la base gravable del impuesto del ICA, los recursos de estas entidades que provengan de la actividad comercial y de servicios, es decir de sus ingresos propios”.

35. La Señora Procuradora General de la Nación solicitó declarar la exequibilidad de la interpretación objeto de censura. Señaló que “la demanda de la referencia no está llamada a prosperar, ya que en las sentencias del 4 de abril de 2019 y del 30 de junio de 2022¸ la Sección Cuarta del Consejo de Estado simplemente reprodujo la interpretación de la normativa legal fijada por la Corte Constitucional en ejercicio de sus competencias, sin derogar norma alguna”. Sobre esto, citó la posición que la Corte Constitucional expuso en la

Sentencia C-1040 de 2003, así:

“La actividad comercial o de servicios de la EPS no puede dar lugar al hecho generador del impuesto de industria y comercio cuando quiera que las mismas comprometen recursos de la Unidad de Pago por Capitación, pues (…), en razón de su carácter parafiscal no constituyen ingresos propios de las EPS, quedando, en consecuencia, excluidos de todo gravamen. Por tanto, solamente habría lugar a aplicar el aludido impuesto sobre la actividad comercial y de servicios de las EPS que compromete recursos que excedan los destinados exclusivamente para prestación del POS, pues son ingresos propios de las EPS sobre los cuales puede recaer el citado gravamen impositivo (…). Las anteriores consideraciones deben hacerse extensivas a las Instituciones Prestadoras de Salud -IPS-, pues en su condición de integrantes del Sistema General de Seguridad Social en Salud, están encargadas de la prestación de los servicios de salud a los afiliados con base en los recursos del POS que reciben de las EPS. En consecuencia, dichas entidades tampoco están obligadas a cancelar el impuesto de industria y comercio sobre las actividades comerciales y de servicios que comprometan recursos del POS, por tratarse de rentas parafiscales, y solamente lo harán sobre los recursos que no están destinados al POS”.

36. A partir de lo anterior, señaló que el Consejo de Estado no derogó norma alguna. Pues lo único que hizo esa Corporación fue interpretar el alcance del artículo 39 -numeral 2, literal d- de la Ley 14 de 1983, siguiendo para ello el avance histórico de las normas que regulan el Sistema de Seguridad Social en Salud y la interpretación que sobre la materia ha establecido la propia Corte Constitucional.

II. CONSIDERACIONES

A. Competencia

37. En virtud del artículo 241.4 de la Constitución, la Corte Constitucional es competente para pronunciarse sobre la constitucionalidad de las normas demandadas, cuyo alcance interpretó el Consejo de Estado.

B. Cuestión previa: análisis de aptitud

38. Antes de resolver sobre la compatibilidad o incompatibilidad de la norma que surge de la

interpretación judicial con la Constitución Política, es necesario revisar si la demanda cumple con los requisitos mínimos de aptitud. Sobre el particular, recuérdese que el Consejo de Estado y la Federación Colombiana de Municipios cuestionaron este punto.

39. Mientras la Federación Colombiana de Municipios señaló que la demanda carecía de pertinencia porque el debate propuesto no tenía relación con asuntos constitucionales, el Consejo de Estado, por conducto de la Magistrada Myriam Stella Gutiérrez Argüello, expuso cuatro argumentos para concluir que esta Corte debería inhibirse: (i) que la demandante busca que se declare la exequibilidad de tres normas jurídicas, cuando ese no debe ser el objeto de la acción pública de inconstitucionalidad; (ii) que la demandante pide a la Corte un pronunciamiento sobre la vigencia de una norma, cuando esta Corporación no tiene funciones consultivas; (iii) que la actora simplemente pretende enervar el efecto de algunas sentencias proferidas por el Consejo de Estado en el marco de sus competencias constitucionales; y (iv) que el cargo formulado carece de certeza porque el Consejo de Estado no derogó ninguna norma, sólo la interpretó a la luz del Sistema General de Seguridad Social actual.

40. Sobre esto, es preciso recordar que, para la demandante, la interpretación que el Consejo de Estado ha dado sobre la eficacia normativa del artículo 39 -numeral 2, literal d- de la Ley 14 de 1983, es inconstitucional. Y lo es porque, cuando esa alta Corporación asume que la exclusión prevista en la norma aludida no está vigente, lo que hace en la práctica es modificar el sujeto pasivo del tributo cuando ello, de acuerdo con lo establecido en la Constitución Política, sería competencia exclusiva del legislador.

41. La Corte advierte que, contrario a lo sostenido por la Federación Colombiana de Municipios y por la Magistrada Gutiérrez Argüello, el cargo es apto, por lo menos, por cuatro razones:

42. Primera. El asunto no carece de relevancia constitucional. A juicio de la Corte la demanda no pretende (i) que se declare la vigencia de una norma, (ii) consultar a la Corte Constitucional sobre dicho asunto, o (iii) discutir sobre aspectos puramente legales que no tienen relación alguna con problemas de raigambre constitucional. Por el contrario, la finalidad de la acción incoada es contrastar la regla interpretativa del Consejo de Estado con contenidos de la Constitución Política, ello con el ánimo de que esta Corporación declare que

dicha regla interpretativa -no el contenido de la ley- es contraria a la Constitución.

43. Segunda. El cargo goza de certeza. En efecto, la demandante ataca la norma que surge de la interpretación que ha fijado el Consejo de Estado sobre el alcance del artículo 39 -numeral 2, literal d- de la Ley 14 de 1983. En tal sentido, el cargo es cierto porque no se dirige contra una lectura particular, caprichosa o subjetiva que tiene la actora de la jurisprudencia reiterada desde la Sentencia 05001-23-31-000-2008-00671-01 (20204) del 4 de abril de 2019. Sobre este aspecto es preciso resaltar que el presupuesto de la certeza tiene que ver con que se debe atacar una norma adecuada. Esa norma, establecida por el Consejo de Estado en su ejercicio interpretativo, sostiene que el artículo 39 -numeral 2, literal d- de la Ley 14 de 1983 perdió eficacia normativa. Eso fue lo que, en efecto, sostuvo el Consejo de Estado y es esa norma la que se demanda. Ahora, definir si dicha norma "derogó" una exención tributaria implica otra discusión distinta, que debe resolverse de fondo.

44. Tercera. El cargo cumple la carga mínima argumentativa exigida en la Sentencia C-1052 de 2001. Como se recordó en el Auto del 16 de enero de 2023, además de ser cierto, el cargo es "claro en la medida en que el planteamiento formulado resulta fácilmente comprensible. Es específico porque explica cómo se desconocen, presuntamente, los principios de legalidad y de reserva de ley en materia tributaria (en conexidad con los principios democrático y de representación). (…). Es pertinente, porque los argumentos expuestos por la actora involucran una discusión constitucional. Y, como consecuencia de todo lo anterior, es suficiente, pues existe una regla establecida por el Consejo de Estado, de manera reiterada, cuya conformidad con principios de raigambre constitucional no es del todo clara".

45. Cuarta. El cargo cumple con los requisitos argumentativos especiales, exigidos para demandas contra interpretaciones judiciales. Está claro que la demanda se dirige contra una norma que se desprende de una interpretación judicial, y no contra una ley de la República propiamente dicha. Esta Corporación ha sostenido que una demanda de estas características será apta, y su análisis de fondo procederá, siempre que la interpretación censurada: (i) sea consistente (que no existan divergencias importantes en su aplicación), (ii) sea consolidada (que en lo posible exista un número relevante de decisiones pronunciándose en el mismo sentido), y (iii) que sea relevante (que realmente fije el alcance de la norma en cuestión).

46. En este caso concreto, la demanda se ha dirigido contra la regla interpretativa contenida

en la Sentencia 05001-23-31-000-2008-00671-01 (20204) del 4 de abril de 2019, y reiterada en otros fallos posteriores. Esa regla sostiene que “la desgravación en ICA de los ingresos derivados de actividades relacionadas con la salud humana es la que está contemplada en el artículo 111 de la Ley 788 de 2002 (ajustada en los términos decididos por la Corte Constitucional en la sentencia C-1040 de 2003), exclusivamente, y no la consagrada en la letra d) del ordinal 2.º, del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 (incorporada en el artículo 259 del Decreto 1333 de 1986), la cual quedó desprovista de eficacia normativa.” En otras palabras, a partir de esta interpretación se sostiene que actualmente sólo están excluidos del ICA los servicios y tecnologías de salud que se sufraguen con los recursos del propio sistema. En contraste, no estarán excluidos los demás.

47. Esta interpretación es consistente y consolidada en la actualidad. Ha sido consistente desde la providencia en cita. De hecho, es la posición vigente y con ella el propio Consejo de Estado abandonó su postura anterior, según la cual, los efectos de la prohibición contenida en el artículo 39 -numeral 2, literal d- de la Ley 14 de 1983 se mantenían en el tiempo, aun a pesar del tránsito al Sistema General de Seguridad Social en Salud. Igualmente, es una interpretación relevante. A través de ella -como se ha dicho- el Consejo de Estado dispuso que la exclusión tributaria contemplada en el artículo 39 -numeral 2, literal d- de la Ley 14 de 1983, había perdido eficacia normativa. Esto tiene una implicación directa en la práctica, y es que los entes territoriales podrán gravar con el ICA a todos los servicios de salud que se sufraguen con recursos distintos a los del sistema. Por tanto, se trata de una interpretación que puede ser analizada por esta Corte.

C. Problema jurídico y esquema de decisión

48. De conformidad con los antecedentes expuestos, corresponde a esta Corte examinar si la norma que surge de la interpretación establecida por el Consejo de Estado, según la cual la exclusión tributaria contemplada en el artículo 39 -numeral 2, literal d- de la Ley 14 de 1983 perdió eficacia normativa, desconoce los principios de legalidad y reserva de ley en materia tributaria previstos en la Constitución.

49. Con el propósito de absolver el problema jurídico planteado, esta Sala, en primer lugar, se referirá: (i) al derecho viviente en los casos en que se demandan interpretaciones judiciales, (ii) al principio de reserva de ley en materia tributaria, (iii) al tránsito del Sistema

Nacional de Salud al Sistema General de Seguridad Social en Salud, (iv) al Impuesto de Industria y Comercio y su relación con servicios de salud, y (v) a la línea jurisprudencial del Consejo de Estado sobre esta materia, de donde se extraerá la regla interpretativa demandada en esta causa. En segundo lugar, y a la luz de las consideraciones expuestas en los anteriores puntos, se analizará el cargo formulado.

i. (i) El derecho viviente y las demandas contra interpretaciones judiciales. Reiteración de jurisprudencia

50. Esta Corte ha indicado que es posible, a la luz de la teoría del derecho viviente, evaluar la constitucionalidad de interpretaciones judiciales. De acuerdo con la teoría del derecho viviente, las autoridades judiciales tienen la potestad de definir el sentido y alcance de las disposiciones jurídicas. Y a partir de dichas interpretaciones, pueden surgir normas que sean contrarias a la Constitución Política. Como puede verse, para esta teoría es fundamental la distinción entre una disposición jurídica y una norma jurídica. Sobre esta distinción, la Corte ha señalado que:

"(…) en general las expresiones normas legales, enunciados normativos, proposiciones normativas, artículos, disposiciones legales y similares se asumen como sinónimas. Sin embargo, lo cierto es que es posible distinguir entre, de una parte, los enunciados normativos o las disposiciones, esto es, los textos legales y, de otra parte, los contenidos normativos, o proposiciones jurídicas o reglas de derecho que se desprenden, por la vía de la interpretación, de esos textos. Mientras que el enunciado o el texto o la disposición es el objeto sobre el que recae la actividad interpretativa, las normas, los contenidos materiales o las proposiciones normativas son el resultado de las misma".

51. Así las cosas, de acuerdo con la jurisprudencia de esta Corporación, lo que surge de las interpretaciones judiciales que dan sentido a determinadas disposiciones, es una auténtica norma jurídica. Las autoridades judiciales, ciertamente, determinan el "sentido normativo completo" de una disposición. Así, por ejemplo, se ha dicho que la jurisprudencia de los órganos de cierre (v. gr. Corte Suprema de Justicia y Consejo de Estado), "es un referente indispensable para apreciar el significado viviente de las normas demandadas".

52. De cualquier manera, la Corte ha señalado que el control de constitucionalidad sobre interpretaciones judiciales es excepcional. Y es por ello que, como se explicó en el acápite

relativo a la aptitud del cargo, las demandas deben dirigirse contra interpretaciones que se caractericen por ser consistentes, consolidadas y relevantes. Al mismo tiempo, la Corte ha indicado que para que una interpretación sea expulsada del ordenamiento jurídico, debe ser absolutamente contraria a la Constitución, pues de lo contrario el juez constitucional estaría invadiendo -de manera ilegítima- el ámbito de competencia de otras autoridades judiciales. Este punto ha sido abordado por esta Corte de la siguiente manera:

"La Corte Constitucional ha señalado reiteradamente en su jurisprudencia, que no le corresponde al juez constitucional, en principio, resolver controversias derivadas del proceso de aplicación o interpretación de la ley, pues el objeto principal del control que ejerce la Corte a través de la acción pública de inconstitucionalidad es el de realizar un juicio abstracto de confrontación entre las normas acusadas y la Carta Política, para derivar de allí su conformidad u oposición con el texto constitucional. De allí que como se evidencia en las sentencias C-496 de 1994 y C-081 de 1996, no le compete en principio a la Corte, cuestionar el sentido o alcance que a tales disposiciones le hayan fijado las autoridades judiciales o administrativas correspondientes, en la medida en que los conflictos que surgen en la aplicación de la ley, deben ser resueltos por los jueces ordinarios.

"No obstante, esta regla no es absoluta, pues en ciertas ocasiones la Corte ha reconocido su competencia para pronunciarse en conflictos atinentes a la interpretación de las normas jurídicas, siempre que dicha interpretación involucre problemas de interpretación constitucional. Al respecto, en la sentencia C-354 de 2015 este Tribunal señaló que "cabe el pronunciamiento de la Corte en los casos en que existan interpretaciones judiciales o administrativas contrarias a la Constitución y que se pongan en evidencia mediante una demanda de inconstitucionalidad, siempre que se cumplan con las exigencias constitucionales, legales y jurisprudenciales, cuya verificación es necesaria a objeto de evitar el riesgo de interferir, de manera indebida, en el ámbito de competencia de otros poderes públicos, irrespetando el principio de legalidad y de separación de poderes".

"En este sentido, manifestó la Corte en su sentencia C-259 de 2015 que "[E]n lo atinente a la teoría del derecho viviente el fundamento que en ella encuentra el control constitucional de interpretaciones judiciales radica en que la mencionada teoría propicia la realización de un juicio de constitucionalidad basado en el contexto dentro del cual la disposición "ha sido interpretada" o "ha vivido", de modo que el pronunciamiento de la Corte no se funde en los

sentidos hipotéticos de la disposición controlada, sino en su “sentido real” conferido por “la jurisdicción responsable de aplicarla”, de modo que si ese sentido real está “claramente establecido y ofrece rasgos de coherencia y unidad”, la Corte debe admitirlo “como el sentido en que dicha preceptiva ha de ser interpretada, al momento de decidir sobre su exequibilidad”

() Sobre el principio de reserva de ley en materia tributaria

53. El principio de reserva de ley en materia tributaria es relevante para el Estado Social y Democrático de Derecho. La Constitución lo ha reconocido en sus artículos 150.12, donde se asigna al Congreso de la República la competencia para crear contribuciones fiscales; 300.4, donde se faculta a las Asambleas Departamentales para que decreten tributos y contribuciones en sus territorios; y 313.4, el cual reza que los Concejos deberán “[v]otar de conformidad con la Constitución y la ley los tributos y los gastos locales”. Además de los anteriores artículos, el 338 es quizá el que mejor define el principio de legalidad tributaria. Aquel ha sido redactado por el constituyente en los siguientes términos:

“En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.

Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.”

54. Esta Corte ya se ha referido ampliamente al principio de legalidad en materia tributaria, y ha definido los alcances del artículo 338 de la Constitución en lo relativo a las competencias

que tendrían el Congreso de la República y los entes territoriales en la implementación de tributos. En la Sentencia C-593 de 2019 la Corte -citando la Sentencia C-987 de 1999- recordó que este principio no es más que una expresión de la representación popular. Así se refirió sobre el particular:

"[…] esta Corporación ha precisado el alcance del principio de legalidad tributaria, y ha señalado que éste comprende al menos tres aspectos. De un lado, este principio incorpora lo que la doctrina ha denominado el principio de representación popular en materia tributaria, según el cual no puede haber impuesto sin representación de los eventuales afectados. Por ello la Constitución autoriza únicamente a las corporaciones de representación pluralista -como el Congreso, las asambleas y los concejos- a imponer las contribuciones fiscales y parafiscales (CP art. 338). De otro lado, la Carta consagra el principio de la predeterminación de los tributos, ya que fija los elementos mínimos que debe contener el acto jurídico que impone la contribución para poder ser válido, puesto que ordena que tal acto debe señalar los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria, así como los hechos, las bases gravables y las tarifas (CP art. 338). Y, finalmente, la Constitución autoriza a las entidades territoriales a establecer tributos y contribuciones, pero de conformidad con la Constitución y la ley. Esto muestra entonces que las entidades territoriales, dentro de su autonomía, pueden establecer contribuciones, pero siempre y cuando respeten los marcos establecidos por la ley, puesto que Colombia es un país unitario, y por ende los departamentos y municipios no gozan de soberanía fiscal (CP arts 287 y 338)."

55. Sobre lo dicho por la Corte en la referida sentencia, debe señalarse lo siguiente. En la jurisprudencia constitucional se ha aceptado que los entes territoriales tienen autonomía tributaria. Pero aquella autonomía, por supuesto, no es de ninguna manera absoluta, pues está limitada por la Constitución y la Ley. En la Sentencia C-493 de 2019, se recordó que esta última limitación "(…) es admisible en la medida en que articula dos principios constitucionales, a saber: el principio de República unitaria y el principio de autonomía fiscal territorial. De allí que la competencia para determinar los elementos estructurales de la obligación tributaria (sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa), sea concurrente entre la nación y las entidades territoriales".

56. De cualquier manera, lo cierto es que, de acuerdo con el principio de legalidad en materia tributaria, solo un órgano de representación popular puede definir y establecer los

elementos esenciales de un tributo, esto es, el sujeto activo, el sujeto pasivo, la base gravable, el hecho generador y la tarifa. No corresponde, en consecuencia, a ninguna otra autoridad del Estado detallar estas materias. Si ello se hiciera, se trasgrediría directamente la Constitución.

() El paso del Sistema Nacional de Salud al Sistema General de Seguridad Social en salud. La destinación específica de los recursos del sistema

58. En ese sistema, las entidades encargadas de prestar el servicio de salud eran las vinculadas y las adscritas a él. El artículo 2 del Decreto 056 de 1975, estableció que las "(…) entidades adscritas al sistema nacional de salud, como entidades de asistencia pública, [eran] todas las personas jurídicas de derecho público que [prestaran] servicios de salud a la comunidad, [recibieran] o no aportes del estado." Al tiempo que las "entidades vinculadas al sistema nacional de salud, como entidades de asistencia pública, [eran] todas las personas jurídicas de derecho privado que [prestaran] servicios de salud a la comunidad, [recibieran] o no aportes estatales, aunque no [tuvieran] el control la vigilancia a que se refiere el artículo 120, ordinal 19 de la constitución política." Como se advierte, estas definiciones hacen énfasis en que los hospitales adscritos y vinculados al Sistema Nacional de Salud se reconocían como entidades de "asistencia pública".

59. Este sistema se caracterizó por una fuerte centralización y por un predominio de lo público en la prestación del servicio de salud. Dadas sus falencias, se inició un proceso de reforma que tuvo su origen con la Ley 10 de 1990, que continuó con la Constitución Política de 1991 y que culminó con la Ley 100 de 1993.

60. La Constitución Política de 1991 reconoció que la seguridad social no solo sería un servicio público, sino, fundamentalmente, un "derecho irrenunciable". A su turno, estableció en el artículo 48 que "[l]a Seguridad Social podrá ser prestada por entidades públicas o privadas, de conformidad con la ley." Y, al mismo tiempo, señaló que la seguridad social debía garantizarse "bajo la dirección, coordinación y control del Estado, en sujeción a los principios de eficiencia, universalidad y solidaridad".

61. En el artículo 49 ídem, se sostiene que "[l]a atención de la salud y el saneamiento ambiental son servicios públicos a cargo del Estado. Se garantiza a todas las personas el acceso a los servicios de promoción, protección y recuperación de la salud." Este fragmento

da cuenta de la necesidad que tuvo el constituyente de procurar la universalidad en un sistema que tenía, por lo menos hasta la fecha en que se iniciaron las discusiones en la Asamblea Nacional Constituyente, grandes problemas de cobertura.

62. En los dos siguientes incisos del artículo 49, la Constitución fundó las reglas sobre las que se cimentaría, a la postre, el Sistema General de Seguridad Social en Salud, regulado en la Ley 100 de 1993. Allí se resalta que corresponde al Estado:

"(…) establecer las políticas para la prestación de servicios de salud por entidades privadas, y ejercer su vigilancia y control. Así mismo, establecer las competencias de la Nación, las entidades territoriales y los particulares y determinar los aportes a su cargo en los términos y condiciones señalados en la ley. Los servicios de salud se organizarán en forma descentralizada, por niveles de atención y con participación de la comunidad."

63. Siguiendo estos parámetros, la Ley 100 de 1993, como lo ha reconocido esta Corporación, ideó "(…) un sistema descentralizado en materia de salud, distinto al que imperó antes del periodo constituyente con el denominado Sistema Nacional de Salud, que se caracterizaba por ser predominantemente público". Esta reforma, que resultó fundamental, "(…) eliminó el monopolio del Estado en ese campo, bajo la idea de que la creación de un sistema competitivo [que permitiera a los privados ofrecer el servicio de salud y obtener ganancias a partir de ello] redundaría en una mayor calidad. Así, al tiempo que se faculta al Estado para intervenir en la seguridad social en salud con el ánimo de que los objetivos del sistema se cumplan, se crean (i) las EPS como aseguradoras del servicio, a las cuales pueden afiliarse los ciudadanos en uso de su libertad de elección, y (ii) las IPS como prestadoras del mismo. Por su parte, en la Ley 100 de 1993, se designó al FOSYGA (hoy, ADRES) para la administración de los recursos del sistema en su conjunto."

64. En el esquema establecido en la Ley 100 de 1993, se crearon dos regímenes: el contributivo y el subsidiado. El contributivo, del que se benefician quienes tengan capacidad de pago, se nutre financieramente con las cotizaciones que son aportadas por esas personas. Esas cotizaciones, que conforman la Unidad de Pago por Capitación -UPC-, con la cual se financia la prestación de servicios incluidos en el Plan de Beneficios en Salud -PBS-, ascienden actualmente al 12,5% del ingreso base de cotización. Para los pensionados, ascienden al 12%. En el régimen subsidiado, por su parte, también se presta el servicio de

salud con la UPC, que se nutre de recursos fiscales y de un porcentaje de las cotizaciones que realizan quienes tienen capacidad de pago. Con todo, el Sistema General de Seguridad Social en Salud también permite que las empresas que se dedican a la prestación de este tipo de servicios, ofrezcan a los usuarios los denominados Planes Voluntarios de Salud, entre los cuales pueden encontrarse la medicina prepagada, los planes complementarios o las pólizas de seguros de salud.

65. Esta última circunstancia ha propiciado que la Corte se pregunte por el sentido del inciso quinto, contenido en el artículo 48 de la Constitución Política. Allí se ha indicado que "[n]o se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella." Esta prohibición se ha reiterado en los artículos 9 de la Ley 100 de 1993, 23 de la Ley 1438 de 2011, y 25 de la Ley 1751 de 2015. -entre otras normas-. Es de tanta importancia la protección de los recursos de la seguridad social, que el artículo 154 -literal g- de la Ley 100 de 1993, faculta al Estado para que intervenga con el objeto de evitar que estos "[s]e destinen a fines diferentes".

66. De otra parte, la jurisprudencia constitucional también ha velado por los recursos de la seguridad social en materia de salud. Declarando, por ejemplo, la inexequibilidad de normas que establecían la posibilidad de imponer gravámenes sobre dichos recursos. En el siguiente recuadro pueden encontrarse algunas de las sentencias que se han referido a la materia.

Sentencia

Norma demandada

Decisión

Artículo 31 del Decreto 2331 de 1998. Ese artículo definía los sujetos pasivos de la contribución al Fondo de Garantías de Instituciones Financieras. También señalaba a algunas entidades que, por sus particulares características, serían exoneradas del pago de dicha contribución. Sin embargo, entre las entidades exoneradas no se encontraban aquellas que administraban recursos parafiscales.

La Corte estableció que "(…) la exequibilidad del parágrafo se condicionará en el sentido de que tampoco son sujetos pasivos del impuesto los tesoros de las entidades territoriales ni los

fondos que administran contribuciones parafiscales". La Corte entendió que existía una prohibición constitucional de gravar este tipo de contribuciones parafiscales. Por ello tomó la decisión que se expone.

C-828 de 2001

Artículo 879 de la Ley 633 de 2000. Este artículo establecía que estaban exentos del Gravamen a los Movimientos Financieros las operaciones del SGSS. Pero, en criterio del demandante, el artículo no especificó si dicha exención aplicaba para las IPS.

La Corte declaró una exequibilidad condicionada de la norma. Sostuvo que "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".

C-655 de 2003

Artículo 20 de la Ley 789 de 2002 -inciso 2-. La norma excluye del pago de la tarifa de control fiscal a las EPS y a las Cajas de Compensación Familiar.

La Corte declara la exequibilidad de la medida. Señaló tomó esa decisión "Considerando que los recursos que manejan esas entidades son recursos parafiscales, que pertenecen al Sistema de Seguridad Social y que por expreso mandato del artículo 48 de la Constitución Política no pueden ser utilizados ni destinados a fines diferentes al previsto para el servicio por la ley, es claro que su exclusión del sistema tributario obedece a un fin constitucional legítimo."

C-1040 de 2003

Artículo 111 de la Ley 788 de 2002. El artículo establecía que no formaría parte de la base

gravable del ICA los recursos de la seguridad social en salud. Luego señaló que se entendería que esos recursos exentos ascenderían al 80% de la UPC en el régimen contributivo, y al 85% en el subsidiado.

La Corte declaró la inexequibilidad de los fragmentos que limitaban los recursos de la UPC que estarían exentos del ICA. Básicamente señaló que el 100% de la UPC debía exonerarse, porque "la Corte no puede avalar la medida prevista en la norma acusada en virtud de la cual un porcentaje de la UPC está gravado con el impuesto de industria y comercio, pues de ser así se generaría una situación que resulta contraria al mandato consagrado en el artículo 48 Superior, ya que se estaría permitiendo que los recursos de la seguridad social se destinen hacia fines distintos a la prestación del servicio público de la seguridad social en salud."

C-824 de 2004

Artículo 48 -numeral 10- de la Ley 788 de 2002. Ese numeral establecía que estarían exentos del gravamen a los movimientos financieros las operaciones que se realizaran con recursos del Sistema General de Seguridad Social en salud "diferentes a los que financian gastos de administración".

La Corte declaró la inexequibilidad del fragmento subrayado. Esto reiterando que "estos recursos, que forman parte de la UPC, son dineros que integran el sistema y por consiguiente no pueden ser gravados, teniendo en cuenta que a pesar de ser aparentemente administrativos, son esenciales para garantizar la actividad propia del sistema." Con todo, en esa sentencia se dejó dicho que "los recursos propios de las EPS 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."

() El ICA y su naturaleza

67. El ICA es un impuesto territorial que tiene unas connotaciones especiales. Es un impuesto directo, comprendido y regulado en la Ley 14 de 1983, compilada en el Decreto 1333 de 1986, que recae sobre actividades comerciales, industriales y de servicio. Los elementos de este tributo están definidos en el artículo 195 del Decreto 1333 de 1986, allí se dispone los siguiente:

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

68. A partir de lo establecido en ese artículo (que compila el artículo 32 de la Ley 14 de 1983), esta Corte ha comprendido que “los elementos esenciales que estructuran este impuesto suponen que (i) el sujeto activo es el municipio en donde se ejerzan o realicen las actividades comerciales, industriales o de servicios; (ii) el sujeto pasivo son las personas naturales o jurídicas o las sociedades de hecho que realizan directa o indirectamente el hecho generador de la obligación tributaria; (iii) el hecho gravable es el ejercicio de actividades industriales, comerciales o de servicios en el territorio del municipio (…)”. En lo que tiene que ver con la base gravable y la tarifa, debe revisarse lo dispuesto en el artículo 196 del Decreto 1333 de 1986 (modificado por el artículo 342 de la Ley 1819 de 2016). Allí se sostiene lo siguiente:

“La base gravable del impuesto de industria y comercio está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos en el respectivo año gravable, incluidos los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo. No hacen parte de la base gravable los ingresos correspondientes a actividades exentas, excluidas o no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos.

1. Del dos al siete por mil (2-7 x 1.000) para actividades industriales, y

2. Del dos al diez por mil (2-10 x 1.000) para actividades comerciales y de servicios.”

69. El artículo 39 -literal d- de la Ley 14 de 1983, en su versión original, dispuso que subsistiría, para los departamentos y municipios, la prohibición -entre otras- “de gravar con el impuesto de Industria y Comercio, los establecimientos educativos públicos, las entidades de beneficencia, las culturales y deportivas, los sindicatos, las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, los partidos políticos y los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud”. Recuérdese que estas eran las instituciones privadas y públicas que prestaban el servicio de asistencia pública en el marco del sistema nacional de salud.

70. El Decreto 1333 de 1986 mantuvo esta prohibición, incluyéndola en el artículo 259 casi en los mismos términos. Solo añadió una salvedad. Sostuvo que las referidas entidades, entre ellas “los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud”, estarían excluidas del ICA salvo por “lo dispuesto en el artículo 201 de este Código”. Y ese artículo 201, señaló que cuando dichas entidades “realicen actividades industriales o comerciales, serán sujetos del impuesto de industria y comercio en lo relativo a tales actividades”. Luego, para ese año (1986) podía entenderse que los hospitales adscritos y vinculados al sistema nacional de salud no debían, en principio, pagar el ICA. Empero, si dichos hospitales realizaban actividades industriales o comerciales, sí debían hacerlo respecto de estas últimas.

71. Luego vino el cambio general en el sistema de salud que se presentó en 1993, y surgió la confusión respecto de la eficacia normativa de la prohibición contenida en el artículo 39 -numeral 2, literal d- de la Ley 14 de 1983. Con el ánimo de superar dicha confusión, se expidió la Ley 633 de 2000, allí se incluyó un artículo del siguiente tenor:

“Artículo 93. Interprétese con autoridad el texto del literal d) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, en el sentido que se entiende incorporada en dicha norma la prohibición de gravar con el impuesto de industria y comercio las actividades de apoyo, fomento y promoción de la educación pública, que cumplen los Organismos del Estado en desarrollo de su objeto social, dentro de los fines del artículo 67 de la Constitución Política y los recursos de las entidades integrantes del Sistema General de Seguridad Social, en el porcentaje de la Unidad de Pago por Capitación –UPC- destinado obligatoriamente a la prestación de los servicios de salud, los ingresos provenientes de las cotizaciones y los ingresos destinados al pago de las prestaciones económicas, conforme a lo previsto en el artículo 48 de la Constitución Política.”

72. A partir de la lectura de este artículo, se entiende que el legislador procuró, en consonancia con lo dispuesto en el artículo 48 de la Constitución Política, prohibir que se gravaran los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud. Sin embargo, esta norma fue declarada inexequible por la Corte Constitucional en la Sentencia C-245 de 2002. La Corte tomó esa decisión luego de sostener que, a pesar de mostrarse como una norma interpretativa, lo que en realidad hizo el artículo 93 de la Ley 633 de 2000, fue añadir a la norma interpretada (artículo 39 -numeral 2, literal d- de la Ley 14 de 1983) nuevos supuestos

no contemplados en ella.

73. En concreto -sostuvo la Corte- la norma demandada incidía “en recursos a los que no se refería la norma interpretada (como los recursos de las entidades integrantes del Sistema General de Seguridad Social, en el porcentaje de la Unidad de Pago por Capitación –UPC- destinado obligatoriamente a la prestación de los servicios de salud, los ingresos provenientes de las cotizaciones y los ingresos destinados al pago de las prestaciones económicas)”. Al tiempo que afectaba “a sujetos diferentes a los que inicialmente cobijaba las prohibiciones del artículo 39, numeral 2, literal d. de la Ley 14 de 1983”. Por ello, señaló la Corte, “la definición de la naturaleza interpretativa del artículo 93 de la Ley 633 de 2000 es inexequible, pues cuando el legislador desconoce los requisitos que ha de cumplir una disposición que dice interpretar con autoridad otro precepto legal vulnera el contenido del artículo 150, numeral 1, mediante el cual se le encomienda al Congreso hacer las leyes y, a través de ellas, interpretar otras disposiciones legales”.

74. Luego de la declaratoria de inexequibilidad antedicha, la Ley 788 de 2002, en su artículo 111, estableció lo siguiente:

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

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

75. Esta norma reiteró algo que se había incluido en el artículo 93 de la Ley 633 de 2000 (declarado inexequible): que los recursos sobre los cuales no se cobraría el ICA, corresponden a aquellos que hacen parte del Sistema General de Seguridad Social en Salud.

76. Con todo, este artículo también fue demandado ante la Corte Constitucional. Demanda que se resolvió en la Sentencia C-1040 de 2003. En esa oportunidad, el actor señaló que el artículo en cuestión desconocía directamente el artículo 48 de la Constitución Política. Esto porque permitía gravar con el ICA un porcentaje de la UPC, y eso era lo que, específicamente,

prohibían los mandatos superiores. En su análisis, la Corte recordó (i) que los recursos que provienen de las cotizaciones tienen naturaleza parafiscal y que, por tanto, no pueden ser usados para fines distintos a los de la seguridad social; (ii) que los recursos que integran la UPC no pueden ser objeto de gravamen alguno; y (iii) que esta prohibición no recae sobre recursos ajenos a la UPC, como aquellos relativos a los Planes Voluntarios de Salud. Sobre esto último, citando lo dicho en la Sentencia C-828 de 2001, reiteró lo siguiente:

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

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

77. Como consecuencia, la Corte señaló que no podía avalarse "la medida prevista en la norma acusada en virtud de la cual un porcentaje de la UPC está gravado con el impuesto de industria y comercio, pues de ser así se generaría una situación que resulta contraria al mandato consagrado en el artículo 48 Superior, ya que se estaría permitiendo que los recursos de la seguridad social se destinen hacia fines distintos a la prestación del servicio público de la seguridad social en salud." Por ello, declaró la inexequibilidad de los fragmentos subrayados en el fundamento jurídico 74 de esta providencia.

78. En conclusión, (i) el ICA es un impuesto territorial que recae sobre actividades comerciales, industriales y de servicios, y que se paga en favor de los municipios donde

dichas actividades se realizan. (ii) De acuerdo con lo establecido en el artículo 39 -numeral 2, literal d- de la Ley 14 de 1983, los hospitales adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Salud no pagaban dicho impuesto respecto de sus actividades de servicios. (iii) El artículo 111 de la Ley 788 de 2002, por su parte, estableció en algunos fragmentos que solo un porcentaje de la UPC podía gravarse con el ICA. La Corte Constitucional, en la Sentencia C-1040 de 2003, declaró la inexequibilidad de dichos fragmentos, señalando que la UPC, en ningún porcentaje, podía ser gravada. Empero, señaló que sí podrían serlo otro tipo de recursos como, por ejemplo, los relacionados con los Planes Voluntarios de Salud.

() Línea jurisprudencial sobre la desgravación del Impuesto de Industria y Comercio -ICA- a los hospitales adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Salud

79. En atención a los argumentos expuestos en la demanda de inconstitucionalidad, la Sala considera relevante analizar la línea de la jurisprudencia en el tiempo, lo que servirá para determinar el alcance del cargo admitido mediante proveído del 16 de enero de 2023, que plantea que “la Interpretación Demandada viola los principios de legalidad y reserva de ley en materia tributaria (arts. 150-12 y 338 de la C.P.), así como los principios democráticos y de representación previstos en el Preámbulo y los artículos 1, 2 y 3 de la Constitución”. A continuación, se detallan las dos tesis en lo relativo a la desgravación del ICA, respecto de hospitales adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Salud.

81. Sobre la desgravación del mencionado tributo, el Consejo de Estado, en la sentencia de 18 de noviembre de 1994, trajo a colación el contenido del literal d del ordinal segundo del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, que establece, entre otros aspectos, que los hospitales adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Salud están excluidos de ser gravados con dicho impuesto. Puntualmente, consideró que “las entidades de derecho privado por el solo hecho de prestar servicios de salud a la comunidad se entienden vinculadas al Sistema Nacional de Salud; de donde se colige que el concepto ‘vinculación’ tiene una definición especial, ‘para efectos del Servicio Nacional de Salud’, ligada a la finalidad del servicio público de salud, que por el hecho de prestarlo, la entidad de derecho privado se integra o vincula al régimen del Sistema Nacional de Salud”.

82. En el año 1995, al resolver una demanda de nulidad simple, la Sección Cuarta del Consejo de Estado se pronunció respecto de las prohibiciones para imponer el referido tributo

y, de manera particular, precisó que “[l]as prohibiciones, son exclusiones efectuadas por el legislador de actividades y sujetos pasivos respecto del impuesto, en virtud de las cuales no se causa el gravamen; a diferencia de las exenciones tributarias que constituyen un beneficio que se concede a quienes son sujetos pasivos del impuesto, donde éste se rebaja total o parcialmente”. Advirtió que “las prohibiciones no están limitadas en el tiempo y no requieren ser adoptadas mediante acuerdo, pues debe ser aplicado lo dispuesto en la ley, y deben ser observadas mientras se halle vigente la norma que las estableció”.

83. En el año 2001, la Sección Cuarta del Consejo de Estado, al conocer una demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra el Municipio de Floridablanca (Santander), reiteró que “son actividades no sujetas al impuesto de industria y comercio los servicios de salud prestados a través de las entidades hospitalarias adscritas o vinculadas al sistema nacional de salud, entendiéndose que a dicho sistema pertenecen todas las entidades que según la normatividad aplicable, integran el sistema nacional de salud”.

84. En el mes de diciembre de 2004, el Consejo de Estado, al pronunciarse sobre una acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra unos actos administrativos que determinaron el impuesto de industria y comercio a cargo de la sociedad Inversiones Clínica Meta SA, precisó que la prohibición del literal d del ordinal segundo del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 es “una prohibición legal, general y obligatoria, que forma parte de la estructura del impuesto de industria y comercio y que es diferente de las exenciones”. Textualmente señaló:

“Se estableció así la prohibición para las entidades municipales de someter al gravamen de industria y comercio a los establecimientos, entidades, asociaciones y hospitales indicados en la norma, restringiendo la facultad impositiva de los Concejos Municipales, pues las entidades descritas dentro del tratamiento exceptivo señalado, en la medida en que cumplan las características señaladas en la disposición, quedaron exoneradas inclusive de los deberes formales exigibles para los contribuyentes del tributo, que fueron determinados en el artículo 7 del Decreto Reglamentario 3070 de 1983”.

85. En el año 2006, el Consejo de Estado, al revisar una demanda de nulidad parcial contra la Resolución 1195 de 1998 dictada por la Secretaría de Hacienda de Bogotá D.C., explicó que “el sistema nacional de salud existente para la época de la expedición de la Ley 14 de 1983,

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

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

Con la entrada en vigencia de la Ley 100 de 1993 se reorganizó nuevamente el sector salud, bajo el nombre de “Sistema de Seguridad Social en Salud” en el cual, conforme a su artículo 156, concurren en su conformación, entre otros organismos, el Gobierno Nacional, el Fosyga, las Entidades Promotoras de Salud (EPS) y las Instituciones Prestadoras de Salud (IPS). A su vez, las IPS son “entidades oficiales, mixtas, privadas, comunitarias y solidarias, organizadas para la prestación de los servicios de salud a los afiliados del sistema general de seguridad social en salud, dentro de las promotoras de salud o fuera de ellas […]”.

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

86. Con la expedición de la Sentencia del 3 de marzo de 2011, la Sección Cuarta del Consejo de Estado interpretó que “cuando el literal d) del No. 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 dispone que no están sujetos al impuesto de industria y comercio “…los servicios prestados por los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud”, [debía] entenderse que (…) se refiere al servicio público de salud cuya prestación debe garantizar el Estado a través de las instituciones que conforman el Sistema de Seguridad Social Integral y, especialmente, de las empresas promotoras de salud y de las instituciones prestadoras de servicios de salud, en ambos casos, de naturaleza pública, privada o mixta, en desarrollo del

plan obligatorio de salud”.

87. Más adelante, en la Sentencia de 24 de mayo de 2012, la Sección Cuarta del Consejo de Estado precisó que “el concepto de “Sistema de Salud” [debía] ser apreciado en su alcance bajo las consideraciones existentes en la Ley 14 de 1983, que es la fuente normativa remota de la cual surge el beneficio fiscal para las entidades públicas o privadas del sector de salud”. En esa medida, concluyó que no resultaba “posible considerar que, en virtud de la expedición de la citada Ley 100, se haya presentado una derogatoria tácita del artículo 5 de la Ley 10 de 1990, que haría inaplicable la no sujeción al gravamen que consagra el numeral 2 literal d) del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, para “los hospitales adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Salud”.

88. En el año 2016, el Consejo de Estado reiteró la postura jurisprudencial de que “[e]l Sistema Nacional de Salud a que hace referencia el artículo 39 de la 14 de 1983, que luego fue sustituido por el “Sistema de Salud” por la Ley 10 de 1990, [debía] entenderse hoy como “Sistema de Seguridad Social en Salud”, puesto que con la entrada en vigencia de la Ley 100 de 1993 se reorganizó nuevamente el sector salud, sin que por ello pueda afirmarse que la no sujeción prevista en el citado artículo [hubiese] perdido vigencia. De manera especialmente relevante, se destacan las siguientes consideraciones:

“[…] el término ‘hospital’ contenido en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983, debe entenderse en un sentido amplio. Es decir, cobija a todas las entidades públicas o privadas que presten un servicio de salud dentro del Sistema de Seguridad Social en Salud.

La no sujeción del artículo 39 de numeral 2 literal d) de la Ley 14 de 1983 es de carácter subjetivo, pues, según el artículo 32 de la ley citada, son sujetos pasivos del impuesto las personas naturales, jurídicas y sociedades de hecho y la intención del legislador fue la de no someter a las entidades de salud al cumplimiento de ninguna de las obligaciones sustanciales ni formales relacionadas con el impuesto de industria y comercio, sin que hubiera hecho alguna precisión en cuanto al origen de los recursos que manejan.

Sin embargo, conforme con el artículo 11 de la Ley 50 de 1984, cuando estas entidades realicen actividades industriales o comerciales serán sujetos del impuesto de industria y comercio, en lo relativo a tales actividades.

Así, los recursos provenientes de actividades industriales y comerciales que no sean propias de las entidades hospitalarias, en sentido amplio, no están cobijadas por la no sujeción del artículo 39 de la Ley 14 de 1983. Es decir, que las actividades de servicios que prestan los hospitales, en su calidad de tales, son las únicas a las que se les puede aplicar la no sujeción creada por el legislador.

Por lo anterior, carece de fundamento aplicar la no sujeción dependiendo de los recursos con los que se pagan los servicios de salud o de si están o no incluidos en el POS. En efecto, el beneficio que prevé el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 abarca de manera general la actividad de servicios de salud que prestan las entidades, cualquiera sea su naturaleza, puesto que, se insiste, la finalidad de la norma fue la de no someter a estas instituciones a obligaciones formales ni sustanciales en materia de ICA, respecto de las actividades de servicios de salud que presten, […].”

89. En suma, la jurisprudencia del Consejo de Estado había señalado que la prohibición de gravar a los hospitales adscritos y vinculados al sistema nacional de salud se encontraba vigente. Y ello por cuatro razones fundamentalmente:

(i) Porque si bien el Sistema Nacional de Salud que existía cuando se sancionó la Ley 14 de 1983, mutó a un Sistema de Salud (Ley 10 de 1990), y luego a un Sistema General de Seguridad Social en Salud (Ley 100 de 1993), lo cierto era que dichos tránsitos legislativos no implicaron la pérdida de eficacia de la prohibición contenida en el artículo 39 -numeral 2, literal d- de la Ley 14 de 1983. Esto por cuanto los hospitales adscritos y vinculados al Sistema Nacional de Salud son equiparables, en la actualidad, a las entidades prestadoras de salud de que trata el artículo 177 de la Ley 100 de 1993, y a las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud señaladas en el artículo 156 de la misma Ley.

(ii) Porque la intención del legislador cuando sancionó la Ley 14 de 1983, “fue la de no someter a las entidades de salud al cumplimiento de ninguna de las obligaciones sustanciales ni formales relacionadas con el impuesto de industria y comercio”. Por ello, todas las actividades de servicios que presten este tipo de entidades, estarían excluidas del ICA. El único escenario en el que no lo estarían, sería aquel que se deriva de la prestación de actividades comerciales e industriales.

90. Segunda tesis. En el año 2019, la Sección Cuarta del Consejo de Estado cambió su

jurisprudencia para afirmar que “la red institucional del sector salud desarrollada en 1975, que es a la que se refiere la norma de la Ley 14 de 1983, no subsiste en el presente y no son conmutables las instituciones de ese régimen con las del actual”. Agregó que las autoridades judiciales “no pueden desconocer que la Ley 10 de 1990 y, con mayor razón, la Ley 100 de 1993, tuvieron el efecto de restarle eficacia normativa a la referencia hecha en la letra d) del ordinal 2.º del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 a los «hospitales adscritos o vinculados» al Sistema Nacional de Salud”. La razón que llevó a esta modificación jurisprudencial se sustentó en los siguientes términos:

“[…] se recalca que la desgravación contemplada en la Ley 14 de 1983 y en las posteriores normas que la complementaron no estaba dada a las prestaciones de servicios de salud, sino a aquellas que fueran desarrolladas por unos señalados sujetos, hoy inexistentes, los «hospitales adscritos o vinculados» al «Sistema Nacional de Salud». De suerte que cualquier ejercicio interpretativo que plantee que la desgravación cobija a las actividades de salud, por el simple hecho de serlo e independientemente de que quienes las lleven a cabo no encuadren dentro de la categoría de hospitales adscritos y vinculados al SNS exigida por la norma, implicaría la conformación, por parte del juzgador, de una lex tercia carente de fundamento legal y opuesta al claro dictado de la letra d) del ordinal 2.º del artículo 39 de la Ley 14 de 1983; al tiempo que las propuestas encaminadas a señalar que las actuales IPS son equiparables a las categorías de hospitales adscritos y vinculados al SNS empleadas por la norma, no solo contrarían la interpretación histórica de la norma, sino que constituyen un ejercicio de integración analógica de la disposición encaminado a suplir los vacíos actuales (por circunstancias sobrevinientes) de la disposición.

Corolario de lo anterior, la Sala adopta como criterio de decisión, en el presente caso y hacia futuro, la posición de que la desgravación en ICA de los ingresos derivados de actividades relacionadas con la salud humana es la que está contemplada en el artículo 111 de la Ley 788 de 2002 (ajustada en los términos decididos por la Corte Constitucional en la sentencia C-1040 de 2003), exclusivamente, y no la consagrada en la letra d) del ordinal 2.º, del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 (incorporada en el artículo 259 del Decreto 1333 de 1986), la cual quedó desprovista de eficacia normativa.

Atendiendo a los motivos en los que se funda el criterio de decisión, para la Sala resultan inaplicables las disposiciones incluidas en los ordenamientos municipales que reproducen la

letra d) del ordinal 2.º del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, como ocurre en el sub lite (artículo 144 del Acuerdo municipal 057 de 2003). En el mismo sentido cabe aclarar que la desgravación de ingresos con fundamento en lo dispuesto en el artículo 111 de la Ley 788 de 2002 opera en todo el territorio nacional, incluso si ese mandato no ha sido incorporado en la normativa municipal, porque obedece a una disposición constitucional, derivada del inciso 5.º del artículo 48 superior, tal como lo identificó la Corte Constitucional en la sentencia C-1040 de 2003. Consecuentemente, ninguna autoridad municipal podrá obviar el alcance de esa desgravación.

Finalmente, para la Sala es claro que el criterio de decisión adoptado no conlleva que quienes realizan actividades relacionadas con la salud humana le trasladen a los usuarios del sistema el monto de la tributación determinada, en la medida en que el ICA es un impuesto directo que, a diferencia de figuras indirectas como el IVA, no da derecho a que el empresario le repercuta el impuesto a sus clientes. […]".

91. A modo de conclusión, y tras revisar las sentencias proferidas por el Consejo de Estado entre los años de 1993 y 2019, en torno a la no sujeción al impuesto de industria y comercio (ICA), se evidenció que la jurisprudencia de la Sección Cuarta de dicha Corporación fue relativamente pacífica, en el lapso aludido, pues entendió que las normas posteriores a la Ley 14 de 1983 no modificaban, en modo alguno, la desgravación introducida en el artículo 39 del cuerpo normativo citado a favor de las entidades del Sistema de Salud. No obstante, la tesis cambió con la adopción de la sentencia del 4 de abril de 2019 y, en ese orden, la postura vigente es la inaplicación de dicha disposición normativa, pues hoy el criterio de no sujeción al ICA es el contemplado en el artículo 111 de la Ley 788 de 2002. Puede sostenerse, entonces, que la posición vigente encuentra fundamento en los siguientes argumentos:

(i) La Ley 100 de 1993 sí supuso un cambio en el sistema de salud que terminó por subrogar al anterior. Por ello sería incorrecto sostener que en el Sistema General de Seguridad Social en Salud perviven las instituciones del Sistema Nacional de Salud.

(ii) La finalidad de la Ley 14 de 1983 era la de proteger los recursos de la salud, para que se prestara un correcto servicio. En cambio, con la modificación del sistema, establecida en la Ley 100 de 1993 y luego con la Ley 1751 de 2015, se advierte que las EPS tienen una

legítima búsqueda de lucro, y por ello prestan servicios que se sufragan con recursos distintos a los del sistema, como lo serían aquellos derivados de los Planes Voluntarios de Salud. Respecto de estos últimos recursos, cabrían cargas impositivas.

(iii) En línea con lo anterior, la única prohibición constitucional que existe respecto de cargas impositivas en materia de salud, es aquella que se desprende de los artículos 48 de la Constitución y 111 de la Ley 788 de 2002. Según esta interpretación, el Congreso de la República expidió la norma anterior entendiendo que la prohibición del artículo 39 -numeral 2, literal d- de la Ley 14 de 1983 había fenecido.

(iv) Finalmente, a esto se suma que la Corte Constitucional, cuando analizó el artículo 111 de la Ley 788 de 2002 en la Sentencia C-1040 de 2003, concluyó que lo único que estaba excluido del ICA eran los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, y no otros.

D. D. Análisis del cargo

92. Como ha podido advertirse, el Consejo de estado sostiene en la actualidad que el artículo 39 -numeral 2, literal d- de la Ley 14 de 1983 ha perdido eficacia normativa. Por ello, la prohibición de gravar con el ICA a los “hospitales adscritos y vinculados al Sistema Nacional de Salud” no subsiste a la fecha. Y no subsiste, básicamente, porque en la actualidad opera el Sistema General de Seguridad Social en Salud. La demandante indicó que el Consejo de Estado interpretó de manera equivocada, en conjunto, el artículo que se acaba de citar y los artículos 52 de la Ley 10 de 1990 y 155 de la Ley 100 de 1993.

93. El artículo 52 de la Ley 10 de 1990 señala, de manera expresa, que algunos Decretos expedidos en 1975 -específicamente el 350, el 356 y el 526- quedarían derogados. Por su parte, el artículo 155 de la ley 100 de 1993 sostiene que “[e]l Sistema General de Seguridad Social en Salud está integrado por: // [entre otras] las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud, públicas, mixtas o privadas.” En la lectura de la demandante, la norma interpretativa que ha fijado el Consejo de Estado a partir de la Sentencia del 4 de abril de 2019, contiene un razonamiento errado (i) porque del artículo 52 de la Ley 10 de 1990 no se desprende propiamente que el Sistema Nacional de Salud hubiese desaparecido; y (ii) porque los hospitales adscritos y vinculados al Sistema Nacional de Salud, señalados en el artículo 39 -numeral 2, literal d- de la Ley 14 de 1983, son equiparables a las IPS establecidas en el

artículo 155 de la Ley 100 de 1993.

95. Sin embargo, y de conformidad con el análisis realizado, la Corte Constitucional debe concluir que el Consejo de Estado no suplantó ni usurpó la función legislativa, al interpretar que el artículo 39 -numeral 2, literal d- de la Ley 14 de 1983 perdió eficacia normativa con ocasión de la sanción de la Ley 10 de 1990 y de la Ley 100 de 1993. En efecto, con ello el Consejo de Estado no modificó ningún elemento esencial del tributo, así como tampoco afectó la seguridad jurídica, la certeza tributaria o la democracia fiscal. Esto por las razones que se exponen a continuación.

En primer lugar, el Consejo de Estado, en la Sentencia 05001-23-31-000-2008-00671-01 (20204) del 4 de abril de 2019 (y siguientes), no eliminó una exclusión tributaria. Lo que hizo, fue interpretar el sentido y alcance de la prohibición contenida en el artículo 39 -numeral 2, literal d- de la Ley 14 de 1983

96. Nuevamente es preciso indicar que en esta última disposición se señala que “los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud” no deben pagar el ICA. El Consejo de Estado entendió por varios años que dicha prohibición mantuvo su vigencia aun a pesar de que el Sistema Nacional de Salud fue reemplazado por el Sistema General de Seguridad Social en Salud. Esto por varias razones, pero dos de ellas fundamentales: (i) porque los hospitales adscritos y vinculados que se mencionan, son instituciones plenamente equiparables a las EPS y a las IPS actuales; y (ii) porque la exclusión de la base gravable contenida en el artículo 111 de la Ley 788 de 2002 no derogó expresamente el referido artículo 39 -literal d- de la Ley 14 de 1983.

97. En contraste, al variar su postura, el Consejo de Estado sostuvo que (i) los hospitales adscritos y vinculados al Sistema Nacional de Salud no son, en la actualidad, equiparables a las EPS y a las IPS del Sistema General de Seguridad Social en Salud. Básicamente, porque ambos sistemas tienen características distintas. Además, señaló que, (ii) en contra de la interpretación indicada en el párrafo previo, la única prohibición que existe a la fecha, respecto del gravamen del ICA en servicios de salud, es la contenida en el artículo 111 de la Ley 788 de 2002.

98. Como puede verse, la jurisprudencia vigente del Consejo de Estado hace un ejercicio interpretativo que resulta necesario, dada la ambigüedad de los términos usados en el

artículo 39 -literal d- de la Ley 14 de 1983. En ese ejercicio, el Consejo de Estado se preguntó por el sentido de los vocablos “hospital adscrito”, hospital vinculado” y “Sistema Nacional de Salud”. Luego de definir cada uno de estos elementos, concluyó que no puede sostenerse, en la actualidad, que el Sistema Nacional de Salud -contemplado en el Decreto 056 de 1975- subsista.

99. Este es un ejercicio propio de la interpretación jurídica, en el que busca establecerse si dentro de los conceptos establecidos en el artículo 39 -numeral 2, literal d- de la Ley 14 de 1983, caben las EPS y las IPS que fueron creadas por la Ley 100 de 1993. Al realizar este ejercicio, en términos precisos, el Consejo de Estado no “derogó” una norma que hace parte del ordenamiento jurídico, simplemente “interpretó” su alcance a la luz de las normas vigentes sobre la materia.

100. Sobre el particular, es preciso indicar que derogar es distinto a interpretar. Derogar implica “declarar la pérdida de vigencia, parcial o total, de una norma”; interpretar, en contraste, alude a la acción de desentrañar el sentido de un texto. La acción de derogar una exclusión tributaria corresponde, ciertamente, al legislador y no a los jueces. Empero, la función de interpretar las normas sí es propia de la judicatura. De hecho, en materia de impuestos, el Consejo de Estado -en su sección cuarta- tiene la competencia para interpretar las normas que permitan resolver los conflictos jurídicos que se susciten sobre el particular. Y esto fue justamente lo que hizo esa Corporación, respetando las competencias que le han sido atribuidas en el artículo 237 de la Constitución, y en el artículo 13 del Acuerdo No. 080 de 2019.

En segundo lugar, la interpretación que se reprocha en la demanda es razonable

101. La prohibición contenida en el artículo 39 -numeral 2, literal d- de la Ley 14 de 1983, según la cual, los entes territoriales no podrán cobrar el ICA a “los hospitales adscritos y vinculados al sistema nacional de salud” es ambigua, como se ha dicho. Esto porque, de su lectura, pueden desprenderse dos interpretaciones posibles: a) que la prohibición tiene eficacia normativa en la actualidad, o b) que no la tiene. Esta última posición es la asumida por el Consejo de Estado actualmente, y no es contraria a las reglas de la razonabilidad porque:

(i) Se acudió a una interpretación literal del artículo 39 -numeral 2, literal d- de la Ley 14 de

1983. El Consejo de Estado, en el marco de sus competencias constitucionales, se propuso identificar el correcto entendimiento del artículo aludido, leyéndolo a la luz de reglas sintácticas y semánticas. Así, dado que la norma prohíbe gravar con el ICA a los “hospitales adscritos y vinculados al Sistema Nacional de Salud”, entendió que la prohibición había perdido eficacia normativa en tanto dicho sistema, con las características establecidas en el Decreto 056 de 1975, no pervive en la actualidad.

(ii) La interpretación abandonó un argumento analógico, y acogió un argumento a contrario. En la nueva interpretación, el Consejo de Estado señala que, si bien los “hospitales adscritos o vinculados” y las “EPS e IPS” se dedicaron, en distintas épocas, a la prestación de servicios de salud en el país, lo cierto es que lo hicieron en el marco de sistemas completamente distintos. Mientras los hospitales adscritos y vinculados operaron en un sistema centralizado, con un fuerte predominio público, y que ofrecía sus servicios por medio de la asistencia pública, las EPS e IPS lo hacen en el marco del Sistema General de Seguridad Social, previsto en la Ley 100 de 1993 y en la Ley 1751 de 2015, que a su turno desarrollaron los mandatos contenidos en los artículos 48 y 49 de la Constitución Política de 1991.

(iii) La interpretación tuvo en cuenta el contexto en que se emitió el artículo 39 -numeral 2, literal d- de la Ley 14 de 1983, y los sujetos a los que iba dirigida. El Consejo de Estado aceptó, en la modificación de su precedente sobre la eficacia normativa de la norma aludida, que aquella se sancionó en un momento de la historia en que no existía la Constitución Política actual, ni el Sistema General de Seguridad Social en Salud, tal y como se ideó en la Ley 100 de 1993. En otras palabras, el Consejo de Estado, para definir el alcance de las expresiones contenidas en el artículo 39 -numeral 2, literal d- de la Ley 14 de 1983, acudió a una interpretación sistemática, comprendiendo que dicho artículo no podía, en manera alguna, ser leído de modo aislado, sino situándolo en el contexto en que se profirió.

(iv) La interpretación analizó la intención del legislador de la época. El Consejo de Estado, además, se preguntó por la motivación que pudo tener el legislador al establecer la prohibición contenida en el artículo 39 -numeral 2, literal d- de la Ley 14 de 1983. Así, entendió que, en el marco de un Sistema Nacional de Salud, con escasa cobertura y sustentado en la asistencia social, resultaba sumamente complejo gravar a las entidades que prestaban servicios de salud. En cambio, en el marco del Sistema General de la Seguridad Social, donde las EPS y las IPS compiten en el mercado para ofrecer una mejor calidad del

servicio, estas pueden obtener ingresos adicionales que pueden ser gravados con el ICA. Esto último porque exceden a aquellos recursos que sirven para sufragar los servicios y tecnologías contemplados en el PBS.

(v) Si el legislador actual hubiese pretendido desgravar a las entidades de salud directamente, así pudo manifestarlo. Si fuese cierto que el artículo 39 -numeral 2, literal d- de la Ley 14 de 1983 mantuvo su eficacia normativa con posterioridad a la Ley 100 de 1993, entonces tendría que entenderse que el ICA, en la actualidad, no puede cobrarse a ninguna entidad que preste servicios de salud. Bajo esa interpretación, la sanción del artículo 111 de la Ley 788 de 2002 habría sido innecesaria, precisamente porque la prohibición del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 recaería sobre absolutamente todos los recursos que manejen las entidades del sector salud, y en ese universo estarían incluidos aquellos dirigidos a financiar el PBS, y aquellos que no. Además, en línea con lo anterior, si la intención del legislador hubiese sido que la desgravación del ICA recayera sobre las entidades prestadoras de servicios de salud (con independencia de la naturaleza de los recursos que estas manejen), así lo pudo señalar expresamente con posterioridad a la Ley 100 de 1993, y no lo hizo.

En tercer lugar, la postura actual del Consejo de Estado se corresponde con las leyes vigentes y con las sentencias de la Corte Constitucional, que disponen la prohibición de gravar con el ICA los recursos de la seguridad social en salud.

102. Ya se recordó en esta providencia que el artículo 48 de la Constitución Política, el artículo 9 de la Ley 100 de 1993, el artículo 23 de la Ley 1438 de 2011, y el artículo 25 de la Ley 1751 de 2015 -entre otros-, disponen que los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud tienen destinación específica. Al mismo tiempo, esta Corte, en las Sentencias C-136 de 1999, C-828 de 2001, C-655 de 2003, C-1040 de 2003 y C-828 de 2004, ha concluido que dichos recursos, con los cuales se sufraga el PBS, no pueden ser gravados con impuesto alguno.

103. Por otro lado, esta Corte ha concluido que los recursos propios de las EPS, obtenidos por cuenta de la prestación de servicios relacionados con Planes Voluntarios de Salud, pueden ser gravados con impuestos. Esto lo ha sostenido, por ejemplo, en las Sentencias C-828 de 2001 y C-824 de 2004. Pero también, de manera mucho más contundente, en la Sentencia C-1040 de 2003 que, precisamente, fue la que analizó el artículo 111 de la Ley 788 de 2002,

según el cual, “no forman parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, los recursos de las entidades integrantes del Sistema General de Seguridad Social en Salud”. En esa Sentencia, como se ha visto, la Corte fue enfática al señalar que “[…] sólo pueden ser objeto de gravamen los recursos que las EPS y las IPS captan por concepto de primas de sobreaseguramiento o planes complementarios por fuera de lo previsto en el POS [hoy, PBS] y todos los demás que excedan los recursos exclusivos para la prestación del POS [hoy, PBS]”.

104. Además, el cambio de precedente que tuvo lugar en la Sentencia 05001-23-31-000-2008-00671-01 (20204) del 4 de abril de 2019 cumplió con el mandato contenido en el artículo 103 de la Ley 1437 de 2011, según la cual, “[e]n virtud del principio de igualdad, todo cambio de la jurisprudencia sobre el alcance y contenido de la norma, debe ser expresa y suficientemente explicado y motivado en la providencia que lo contenga.” Al respecto, se recuerda que dado el particular respeto que esta Corte tiene sobre las decisiones adoptadas por las demás jurisdicciones, aquellas solo podrán derruirse, con ocasión de la teoría del derecho viviente, si son evidentemente contrarias a la Constitución. Sobre el particular, esta misma Corte, en la Sentencia C-294 de 2022, señaló lo siguiente:

“Este Tribunal considera necesario reiterar con total claridad que, desde que se empezó a construir la teoría del derecho viviente, la jurisprudencia constitucional ha sido sumamente respetuosa de los desarrollos jurisprudenciales de otros órganos de cierre, como lo son el Consejo de Estado y la Corte Suprema de Justicia. Para que la Corte Constitucional pueda declarar la inexequibilidad de una norma desarrollada por estas corporaciones, debe acreditar con plena seguridad su incompatibilidad con la Constitución”.

105. En suma, el conjunto de las razones enunciadas permite afirmar que la norma que surge de la interpretación adoptada por el Consejo de Estado, que se refiere a la pérdida de eficacia normativa del artículo 39 -numeral 2, literal d- de la Ley 14 de 1983, no es contraria a la Constitución. Por ello, debe declararse la exequibilidad, en su conjunto, de los apartes normativos demandados, contenidos en el artículo 39 -numeral 2, literal d- de la Ley 14 de 1983, 52 de la Ley 10 de 1990, y 155 de la Ley 100 de 1993. Esto teniendo en cuenta, además, que la lectura que de ellos ha hecho el Consejo de Estado al establecer la norma interpretativa demandada no es contraria a la razón.

E. Síntesis de la decisión

106. La Corte Constitucional conoció una demanda instaurada contra la norma que surge de la interpretación que el Consejo de Estado ha dado a los artículos 39 de la Ley 14 de 1983 (parcial), 52 de la Ley 10 de 1990 (parcial) y 155 de la Ley 100 de 1993 (parcial). En interpretación de la actora, el Consejo de Estado modificó los elementos esenciales del ICA cuando declaró que la prohibición de gravar a los hospitales adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Salud, contenida en el artículo 39 -numeral 2, literal d- de la Ley 14 de 1983, no tenía eficacia normativa. Con ese actuar -sostuvo- se trasgredió el principio de legalidad en materia tributaria previsto en los artículos 150.12 y 338 de la Constitución Política.

107. Antes de resolver de fondo el asunto, la Sala se ocupó de estudiar la aptitud sustancial de la demanda y encontró que el cargo cumplía los requisitos argumentativos mínimos exigidos por la Corporación.

108. En lo que respecta al análisis del problema jurídico, luego de referirse a la teoría del derecho viviente, al principio de legalidad en materia tributaria, al tránsito del Sistema Nacional de Salud al Sistema General de Seguridad Social en Salud, al Impuesto de Industria y Comercio y su relación con servicios de salud y a la línea jurisprudencial del Consejo de Estado sobre esta materia, la Sala concluyó que la interpretación censurada no trasgredía la Constitución. Esto porque con ella el Consejo de Estado (i) no derogó una norma, sino que la interpretó, (ii) dicha interpretación no fue contraria a la razón, y (iii) aquella coincidió con la legislación vigente y con la jurisprudencia constitucional.

III. DECISIÓN

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

RESUELVE

ÚNICO. DECLARAR EXEQUIBLES, por el cargo analizado, las expresiones “y los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud”, contenida en el artículo 39 -numeral 2, literal d- de la Ley 14 de 1983; “[d]eroga expresamente los Decretos Extraordinarios 350, 356 y 526 de 1975”, del artículo 52 de la Ley 10 de 1990; y “[l]as Instituciones Prestadoras

de Servicios de Salud, Públicas, mixtas o privadas”, del artículo 155 de la Ley 100 de 1993.

Notifíquese, comuníquese, cúmplase y archívese el expediente.

DIANA FAJARDO RIVERA

Presidenta

NATALIA ÁNGEL CABO

Magistrada

JUAN CARLOS CORTÉS GONZÁLEZ

Magistrado

JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR

Magistrado

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Magistrado

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Magistrado

Magistrada

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Magistrada

JOSE FERNANDO REYES CUARTAS

Magistrado

ANDREA LILIANA ROMERO LOPEZ

Secretaria General

Expediente D-15.063

M.P. Jorge Enrique Ibáñez Najar