

Sentencia C-572/03

PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD DEL TRIBUTO-Deber constitucional de contribuir

TRIBUTO-Contribución de todas las personas al sostenimiento del Estado

Para el desarrollo de las tareas públicas el Estado debe acopiar ingentes recursos económicos que encuentran una buena respuesta en la tributación, razón por la cual, en principio todos los individuos de la sociedad política están llamados a servir financieramente las cargas públicas en forma proporcional a su capacidad económica, lo que de suyo encuentra justificación en la reciprocidad que debe presidir las relaciones entre el Gobierno y la comunidad.

DEBER DE SOLIDARIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA

DEBERES CONSTITUCIONALES/DEBER DE TRIBUTACION-Derechos y deberes para asociados/DEBERES CONSTITUCIONALES-Exigibilidad

PRINCIPIO DE GENERALIDAD Y EQUIDAD DEL TRIBUTO-Exención

EXENCION TRIBUTARIA-Facultad legislativa para determinación/EXENCION TRIBUTARIA-Contribución de todas las personas al sostenimiento del Estado

EXENCION TRIBUTARIA-Características/EXENCION TRIBUTARIA-Se predica de la persona únicamente respecto de tributo específico/EXENCION TRIBUTARIA-No transferible

EXENCION TRIBUTARIA-Instrumento de estímulo fiscal/EXENCION TRIBUTARIA-Propósitos diferentes como instrumento de estímulo fiscal

GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS-Exención de operaciones financieras con recursos del sistema general de seguridad social en salud a EPS y ARS

GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS-Exención sobre operaciones de IPS con recursos recibidos de EPS y ARS por prestación del POS

ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD-Definición/ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD-Función/ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD-Naturaleza/ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD-Campo de aplicación

ADMINISTRADORA DEL REGIMEN SUBSIDIADO-Definición/ADMINISTRADORA DEL REGIMEN SUBSIDIADO-Función

ADMINISTRADORA DEL REGIMEN SUBSIDIADO-Afiliación y cubrimiento de prestaciones por fuera del POS

SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD-Características

INSTITUCION PRESTADORA DE SALUD-Definición/INSTITUCION PRESTADORA DE SALUD-Función

INSTITUCION PRESTADORA DE SALUD-Principios básicos/INSTITUCION PRESTADORA DE SALUD-Autonomía

INSTITUCION PRESTADORA DE SALUD-Constitución

INSTITUCION PRESTADORA DE SALUD-Adopción sistema contable

ENTIDAD DEL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD-Coordinación para garantizar adecuadamente el servicio de salud

ENTIDAD DEL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD-Aspectos en que difieren las IPS de las EPS y ARS

IGUALDAD TRIBUTARIA-No vulneración a destinatarios de la exención

GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS-Exención ligada a la destinación de recursos

Hay que reconocer que los recursos correspondientes a los giros que reciben las IPS por concepto de pago del POS no se ejecutan de manera exclusiva en la prestación de los servicios de salud inherentes al sistema, toda vez que las IPS destinan una parte considerable de esos giros a gastos administrativos y a distribución de utilidades o excedentes. Razón suficiente para no poner en tela de juicio la constitucionalidad del

segmento demandado, pues, advirtiendo que la exención del GMF (50%) está ligada a la destinación de los mencionados recursos, nada justifica la ampliación de su cobertura como para llevarla al 100%. Por el contrario, una tal ampliación sería inexecutable por no cumplir con el requisito de la proporcionalidad que reclama la figura de la exención bajo el ordenamiento constitucional.

#### INSTITUCION PRESTADORA DE SALUD-Cobro de tarifa por prestación del servicio

La tarifa que cobra cada IPS por el servicio prestado incorpora un costo administrativo y una utilidad o excedente generado en la operación. En este sentido el costo de los medicamentos adquiridos por la IPS varía de acuerdo con el volumen de la compra, así como el costo de la estancia hospitalaria depende de las calidades de la hotelería y el costo de los procedimientos de las alternativas tecnológicas. Con el correspondiente efecto en las utilidades según la tarifa que se cobre por el servicio.

#### INSTITUCION PRESTADORA DE SALUD-Contrato por capitación con EPS y ARS

Una de las formas de contratación entre las IPS y las EPS o ARS es la capitación, mecanismo mediante el cual la IPS atiende a un grupo de afiliados a la Administradora recibiendo a cambio un monto predeterminado, generalmente un porcentaje sobre la UPC. Aclarando que en caso de no resultar necesario el servicio, de todos modos la IPS recibe el pago por prestación del servicio del POS. En conclusión, el costo que se paga por la prestación de los servicios del POS involucra factores adicionales al servicio que se presta, tales como los costos de operación y las utilidades o ventajas, no existiendo una tarifa uniforme para los valores del POS.

#### INGRESOS DE INSTITUCIONES PRESTADORAS DE SALUD-Cubrimiento de gastos administrativos y utilidades

#### EXENCIÓN TRIBUTARIA-Destinación recursos de la seguridad social

#### PRINCIPIO DE IGUALDAD-Limitación de la exención por imposibilidad de distinguir la clase de ingresos

#### INSTITUCIÓN PRESTADORA DE SALUD-Campo de acción

DERECHO A LA IGUALDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA DE IPS-No vulneración por menor pago de exención

EXENCIÓN TRIBUTARIA DE INSTITUCIÓN PRESTADORA DE SALUD-Límites

Referencia: expediente D-4430

Demanda de inconstitucionalidad contra el numeral 10º (parcial) del artículo 48 de la ley 788 de 2002.

Demandante: Alfonso Hernández G.

Magistrado Ponente:

Dr. JAIME ARAUJO RENTERIA

Bogotá D.C., quince (15) de julio de dos mil tres (2003).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales y de los requisitos y trámites establecidos en el decreto 2067 de 1991, ha proferido la siguiente

## SENTENCIA

### I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, el ciudadano Alfonso Hernández G. demandó el numeral 10º (parcial) del artículo 48 de la ley 788 de 2002, “por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones”.

Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de los procesos de inconstitucionalidad, la Corte Constitucional procede a decidir la demanda en referencia.

### II. NORMA DEMANDADA

A continuación se transcribe el texto de la disposición demandada, conforme a su publicación en el Diario Oficial No. 45.046 del 27 de diciembre de 2002:

LEY 788 DE 2002

(diciembre 27)

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

El Congreso de Colombia

DECRETA:

#### CAPITULO IV

Gravamen a los movimientos financieros

Artículo 48. Exenciones del gravamen a los movimientos financieros. Modifíquense los numerales 5 y 10, y adiciónense tres numerales y el párrafo 2° al artículo 879 del Estatuto Tributario, así:

10. Las operaciones financieras realizadas con recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, de las EPS y ARS diferentes a los que financian gastos administrativos, del Sistema General de Pensiones a que se refiere la Ley 100 de 1993, de los Fondos de Pensiones de que trata el Decreto 2513 de 1987 y del Sistema General de Riesgos Profesionales, hasta el pago a las Instituciones Prestadoras de Salud (IPS), o al pensionado, afiliado o beneficiario, según el caso.

También quedarán exentas las operaciones realizadas con los recursos correspondientes a los giros que reciben las IPS (Instituciones Prestadoras de Servicios) por concepto de pago del POS (Plan Obligatorio de Salud) por parte de las EPS o ARS hasta en un 50%.

#### III. LA DEMANDA

El demandante considera que el segmento acusado vulnera el preámbulo de la Constitución Política y sus artículos 1, 2, 13, 48 y 363. Como fundamento de la demanda, expone las siguientes argumentaciones:

- Primer cargo: violación de los artículos 363 y 13 de la Constitución.

En este sentido se quebranta igualmente la destinación especial de los recursos de la seguridad social en salud vertida en el artículo 48 superior, ya que a través del gravamen se cambia su destino específico, no siendo dable pensar que los recursos de la seguridad social sólo tienen destinación específica en la etapa de aseguramiento y no en la etapa de efectiva prestación del servicio. Por ello mismo, no es explicable que el giro que hace la entidad promotora de salud (EPS) a la institución prestadora de salud (IPS) esté exento del 3 por 1000, al paso que los recursos de ésta con destino a los pagos al cuerpo médico y a los proveedores esté gravado con un 50%.

También se viola el principio de igualdad (art. 13 C.P.), toda vez que, mientras la EPS pueden prestar directamente los servicios de salud sufriendo el gravamen sólo sobre el porcentaje de los gastos administrativos, por su parte la IPS, en la misma hipótesis debe soportar el gravamen sobre todo lo que exceda el 50%, y sin que haya certeza sobre qué constituye el 50% por cuanto la norma utiliza la expresión “hasta”. Tampoco hay certeza sobre los gastos administrativos. Se desconoce así que las IPS pertenecen al sistema general de seguridad social en salud, al igual que las EPS y las ARS.

- Segundo cargo: violación del artículo 48 constitucional.

La norma acusada obliga a restringir la cobertura y eventualmente los beneficios en materia de derechos de salud respecto de quienes cotizan al régimen contributivo, a tiempo que desmejora las posibilidades de cobertura del régimen subsidiado, esto es, en desmedro del acceso a los servicios de salud de la población más pobre, que se apoya en los recursos de solidaridad. De otra parte, se desconoce la naturaleza de la unidad de pago por capitación, dado que el 85% de la unidad se debe destinar a la atención en servicios de salud en el régimen subsidiado, porcentaje cercano al que efectivamente se destina dentro del régimen contributivo, aunque en la práctica es mayor. Siendo del caso observar que la unidad de pago por capitación y los recursos que encierra no se agota en la instancia del aseguramiento sino en la de prestación de los servicios. Bajo estos respectos también se afecta a las entidades públicas prestadoras del servicio de seguridad social, ya que para atender la obligación impositiva deben retrasarse en el pago a sus proveedores y médicos, con el subsiguiente riesgo de vida de los usuarios del sistema. Por los mismos motivos se ve afectada la recuperación del sector público hospitalario, originando de paso una clara presión hacia el aumento de las tarifas. Por lo tanto, el 3 por 1000 sólo debe proceder sobre las

sumas que reciben para gastos de administración.

La norma en cuestión da a entender que el 100% de los recursos que reciben tanto las EPS como las IPS no tienen destinación específica con referencia a la prestación de servicios de salud.

De otra parte, es de destacar que los derechos a la salud y a la seguridad social se traducen en prestaciones a cargo del Estado, en aras de procurar las condiciones para el disfrute real tanto de la vida como de la libertad de las personas. Para cuyos efectos se requieren normas presupuestales, procedimientos y estructuras propicias a la asignación de recursos.

El demandante prosigue refiriéndose a los siguientes temas: recursos parafiscales, rentas de destinación específica e impuesto a las transacciones financieras frente a la seguridad social en salud, transcribiendo al efecto amplios apartes jurisprudenciales de esta Corporación.

Concluye el actor afirmando: es inadmisibile que los recursos de las IPS sean afectados por tributos en lo atinente a la parte destinada a la prestación del servicio, so pena de desconocer su carácter específico y terminar invertidos en actividades ajenas a la seguridad social.

“En consecuencia, la norma acusada es parcialmente inconstitucional en cuanto incluye como sujetos pasivos del impuesto a las transacciones, a las instituciones prestadoras de servicios de salud (sic) en un porcentaje que a más de los gastos administrativos que deben estar gravados, incluye parte del gasto médico asistencial propiamente dicho, que debe estar exento, tal como sucede frente a las entidades promotoras de salud”.

Por consiguiente, la Corte debe declarar la inconstitucionalidad del aparte acusado, precisando que el mismo no incluye como exentas las operaciones que financian gastos administrativos.

La Corte observa que el actor, pese a que aludió a la presunta violación del preámbulo de la Constitución, y de sus artículos 1 y 2, no edificó glosas concretas frente a los mismos.

## I. INTERVENCIONES

## 1. Ministerio de Hacienda y Crédito Público

La ciudadana Ivonne Johana Álvarez Moreno intervino en condición de apoderada especial del Ministerio de Hacienda defendiendo la constitucionalidad de la norma impugnada.

Al respecto comenzó refiriéndose a los antecedentes normativos de la exención y a la naturaleza del gravamen a los movimientos financieros. Seguidamente aludió a la destinación específica de los recursos del sistema general de seguridad social en salud, indicando:

Las exenciones del Estatuto Tributario tienden a proteger la destinación específica de estos recursos, esto es, cuando los mismos son utilizados para el cubrimiento de las prestaciones del mismo sistema, que para el efecto son los servicios inherentes al plan obligatorio de salud, los cuales estarán exentos. De suerte que cuando los citados servicios ya han sido pagados, los recursos con que cuente la entidad que los administra o recibe, para el caso de las IPS, ya no tienen el propósito previsto en la ley, descartándose su protección a través de la exención. Siendo patente que la exención no atiende al carácter parafiscal de los recursos sino a su destinación especial. Así, sólo una parte de los recursos que se reciben como unidad de pago por capitación tiene tal fin, pues el resto de los mismos debe destinarse a gastos administrativos y a generar utilidades en las empresas con ánimo de lucro o excedentes en aquellas que no tienen dicho ánimo. Es decir, de la totalidad de estos fondos, únicamente estaría exenta la parte destinada a cubrir las prestaciones del sistema.

“Los dineros que por concepto del pago de servicios del plan obligatorio de salud perciben las IPS, en efecto procuran de un lado, cubrir los gastos propios del sistema de salud, pero por otro lado, están destinados a otros fines, pues las IPS, al igual que otras entidades o empresas, involucran dentro de sus costos de operación, factores diferentes al gasto en prestación de servicios del POS propiamente dichos, incluyendo los de su estructura administrativa y de la utilidad que se espera obtener de la operación”.

Por tanto, la tarifa que cobra cada IPS por el servicio prestado incorpora un costo administrativo y una utilidad o excedente generado en la operación. En este sentido el costo de los medicamentos adquiridos por la IPS varía de acuerdo con el volumen de la compra, así como el costo de la estancia hospitalaria depende de las calidades de la hotelería y el costo de los procedimientos de las alternativas tecnológicas. Con el correspondiente efecto en las

utilidades según la tarifa que se cobre por el servicio.

También debe indicarse que una de las formas de contratación entre las IPS y las EPS o ARS es la capitación, mecanismo mediante el cual la IPS atiende a un grupo de afiliados a la Administradora recibiendo a cambio un monto predeterminado, generalmente un porcentaje sobre la UPC. Aclarando que en caso de no resultar necesario el servicio, de todos modos la IPS recibe el pago por prestación del servicio del POS. En conclusión, el costo que se paga por la prestación de los servicios del POS involucra factores adicionales al servicio que se presta, tales como los costos de operación y las utilidades o ventajas, no existiendo una tarifa uniforme para los valores del POS.

En este punto debe observarse que el 20% de los ingresos de una EPS se consideran asociados a gastos administrativos, razón por la cual están gravados. Por ende, teniendo en cuenta que en una IPS el gasto administrativo es mayor (dado que siendo la prestación del servicio de salud su razón social, debe contar con una infraestructura física y humana), el gravamen debe correr en forma proporcional. Así, el legislador determinó que el 50% de los ingresos de las IPS por concepto del POS tienen origen en elementos tarifarios que no guardan relación directa con la prestación del servicio, pues cubren otro tipo de rubros como los gastos administrativos y una utilidad razonable.

Además, los ingresos de las IPS no provienen solamente de la seguridad social en salud sino de otras fuentes, como resultado de la suscripción de contratos con otras entidades que no forman parte del sistema general de seguridad social en salud, y que por tanto carecen de destinación específica, contrario a lo que ocurre con los recursos de la seguridad social.

Con la exención del 50% de los recursos destinados a financiar el POS no se contraría la destinación especial ya que no existe separación clara de los ingresos, como tampoco de los gastos de administración para la prestación de uno u otro servicio. Por el contrario, los recursos de la seguridad social con los que pagan las EPS y ARS los servicios en salud, en relación con la unidad de pago por capitación, se encuentran claramente separados de cualquier otro ingreso y regulados de tal suerte que se destinen específicamente a los propósitos de la seguridad social. Justificándose así la limitación a la exención en tanto no existen cuentas separadas que permitan distinguir los ingresos por servicios del POS de otros ingresos, especialmente de los que van a financiar los gastos de administración de la

institución.

En lo concerniente al principio de igualdad de la norma acusada, debe observarse que la limitación de la exención a un 50% se funda en la imposibilidad de distinguir, dentro de los ingresos de una IPS, los ingresos correspondientes a un servicio de salud amparado por la parafiscalidad propia del sistema general de seguridad social en salud respecto de otros distintos. En efecto, recuérdese que al amparo de este sistema general se prestan servicios que se facturan como tales, entre los cuales se encuentran varios que no corresponden a la destinación específica de los recursos parafiscales, evitando así que la exención se extienda a elementos extraños a la destinación específica de los recursos del sistema general de seguridad social en salud.

Ahora bien, las IPS se desenvuelven en un ámbito que supera el campo de acción de la ley 100 de 1993, el cual abarca servicios de salud como los de medicina prepagada, planes complementarios, pólizas de salud e, inclusive, directamente, en los casos de particulares que solicitan el servicio a la IPS sin mediar contrato. Es decir, las IPS reciben ingresos de fuentes distintas al sistema general de seguridad social y que no son de destinación específica.

“De acuerdo con las razones que se exponen en este documento, es claro que las IPS no solo reciben ingresos adicionales a los del sistema general de seguridad social, sino que no tienen una discriminación específica de los gastos operativos en los que incurren, lo cual hace muy difícil determinar realmente cuales son sus gastos administrativos.

“No puede entonces exonerarse a las transacciones que realiza la IPS de igual manera que como se hace con las operaciones financieras de las demás entidades pertenecientes al sistema, porque no se están exonerando contribuciones de igual categoría”.

## 2. Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales

La ciudadana Ana Isabel Camargo Ángel, en representación de la DIAN solicitó declarar la constitucionalidad del aparte demandado. Al respecto expresó:

El POS se desarrolla a través de las EPS, quienes son las responsables de la afiliación y el registro de los afiliados y del recaudo de las cotizaciones, por delegación del Fondo de

Solidaridad y Garantía. Esas entidades deben organizar y garantizar, directa o indirectamente la prestación del plan de salud obligatorio a los afiliados y girar la diferencia entre los ingresos por cotizaciones de sus afiliados y el valor de las correspondientes unidades de pago por capitación al Fondo de Solidaridad y Garantía.

La norma acusada no afecta los postulados del preámbulo de la Constitución. Antes bien, la exención del 50% contiene un incentivo para las IPS para que redunde en un fortalecimiento del POS. Siendo del caso advertir que antes de la ley 788 de 2002 las IPS tributaban sobre el 100% de sus ingresos respecto del gravamen a los movimientos financieros.

Tampoco se quebranta el artículo 13 superior, dado que las IPS gozan de un tratamiento especial que antes no tenían, el cual las ubica en mejor condición respecto de los demás niveles de prestación de servicios que soportan gravámenes. Por esta vía el principio de equidad no resulta violado por cuanto en lugar de contemplar un gravamen adicional, la norma demandada establece una exención. Ahora bien, las EPS tienen a su cargo por mandato legal la administración, el manejo de los aportes parafiscales y administrativamente representan al Estado en la prestación del servicio público de salud. Características y responsabilidades que no recaen en las IPS, quienes no son delegatarias.

No es cierto que la norma propicie una desviación de los recursos por cuanto la ley no prohíbe que los recursos de la seguridad social puedan ser objeto de impuestos, tal como lo puso de presente la Corte Constitucional en sentencia C-587 de 1995.

De otro lado, la unidad de pago por capitación no se lesiona por cuanto ella sólo se le reconoce a las EPS (art. 82 ley 100/93) y no se traslada a las IPS porque la ley no lo contempla así.

En la perspectiva jurisprudencial obra la sentencia C-139 de 1999, donde se afirma que no son sujetos pasivos del gravamen a las transacciones financieras los fondos que administren contribuciones parafiscales. Y ocurre que las IPS no son fondos que administren recursos parafiscales, “toda vez que los ingresos devengados por la prestación de los servicios de salud, si bien tienen origen en las cotizaciones de los usuarios, tienen el carácter de contribuciones parafiscales únicamente en cabeza del Fosyga y de sus intermediarios por delegación legal (EPS)”.

### 3. Ministerio de la Protección Social

El ciudadano Jorge Ernesto Angarita Rodríguez, en su condición de Jefe de la Oficina Asesora Jurídica del Ministerio de la Protección Social solicitó la exequibilidad de la norma impugnada, expresando en lo pertinente:

La norma crea una exención en torno a las operaciones realizadas con los recursos correspondientes a los giros que reciben las IPS por concepto de pago del POS por parte de las EPS o ARS hasta en un 50%, sin que por ello se entienda que los recursos del manejo administrativo de las IPS queden gravados en otro tanto, ya que éstas manejan otros recursos ajenos al sistema, sujetos a otro tipo de impuesto.

Con apoyo en lo anterior no se revela como inconstitucional la regla demandada, toda vez que el legislador ha actuado dentro de las prescripciones de los artículos 48, 359 y 13 de la Constitución definiendo claramente los sujetos pasivos del gravamen y los recursos propios del sistema que quedan gravados en razón de las operaciones que las IPS realicen.

### 4. Universidad Santo Tomás

El ciudadano Alfredo Benavides Zárate, en representación de la Universidad Santo Tomás considera que la norma demandada es inconstitucional. Al respecto manifiesta:

Conforme al inciso quinto del artículo 48 superior existe una destinación específica de carácter constitucional para los mencionados recursos, con todas las consecuencias legales que ello implica. Es de observar que:

“Tales recursos (fondos destinados a la seguridad social) son de carácter parafiscal, lo cual jurisprudencialmente se ha desarrollado ampliamente, concluyendo que las cotizaciones que hacen los usuarios del sistema de salud, al igual que toda clase de tarifas, copagos, bonificaciones y los aportes del presupuesto nacional son dineros públicos que las EPS y el fondo de solidaridad y garantía administran sin que en ningún instante se confundan ni con el patrimonio de la EPS, ni con el presupuesto nacional o de entidades territoriales por que (sic) no dependen de circunstancias distintas a (sic) la atención al afiliado”.

Es decir, dichos recursos se instituyeron para garantizar la salud y los derechos fundamentales conexos, comportando así un fin especial y excluyente frente a otras destinaciones.

## I. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACION

El Procurador General de la Nación solicita a la Corte declarar la inexecutable de la norma acusada con fundamento en las siguientes consideraciones:

Los recursos del sistema de seguridad social en salud comportan una intangibilidad en cuanto a su destinación, lo cual está enderezado a la adecuada prestación de los servicios requeridos por los afiliados y a la materialización de los principios y valores constitucionales, especialmente contenidos en los artículos 48 y 49 de la Carta. Por lo tanto, la protección de dichos recursos, particularmente los que provienen de las cotizaciones de los afiliados al POS, no pueden ser objeto de gravámenes originados en los movimientos financieros. Vale decir, no es dable que a través del sistema tributario se disminuyan los recursos destinados al efectivo cumplimiento de las finalidades sociales inherentes al artículo 366 superior.

De otra parte:

“Los recursos del Plan Obligatorio de Salud -POS-, en cuanto provienen de contribuciones parafiscales, tienen una destinación específica y, por lo mismo, no pueden ser afectados con el Gravamen a los Movimientos Financieros -GMF- porque ello coloca en riesgo el Sistema de Seguridad Social en Salud y contraviene el principio según el cual es la propia Constitución la que determina, de manera excepcional, cuales rentas tienen destinación específica. La expresión demandada vulnera el artículo 48 de la Carta Política”.

El carácter parafiscal de los recursos de salud atiende a la necesidad de asegurar la financiación de las entidades encargadas de prestar el servicio público a sus afiliados (sentencias C-577/97 y C-828/01).

Nótese cómo en la sentencia C-828 de 2001 la Corte declaró la constitucionalidad del numeral 10 del artículo 1 de la ley 633 de 2000, en el entendido de que los gravámenes sobre los giros que realicen las EPS y las ARS a favor de las IPS son viables en tanto que los mismos no correspondan al POS. En este orden de ideas no resultan atendibles las

pretensiones de gravar los recursos del POS.

## VI. CONSIDERACIONES

### 1. Competencia.

La Corte Constitucional es competente para conocer de la presente demanda, de conformidad con lo previsto en el artículo 241, numeral 4° de la Constitución Política, por cuanto la norma acusada hace parte de una ley de la República.

### 1. Planteamiento del problema.

El actor demanda la inconstitucionalidad de la expresión “hasta en un 50%”, contenida en el segundo inciso -in fine- del numeral 10º del artículo 48 de la ley 788 de 2002, que a su turno modificó el numeral 10º del artículo 879 del Estatuto Tributario, ya que en su sentir este segmento normativo es violatorio de lo dispuesto en el preámbulo y en los artículos 1, 2, 13, 48 y 363 de la Carta Política, en tanto se discrimina a las IPS respecto de las EPS al limitarles la exención a un 50%, al paso que a éstas las cobija la exención sin restricción alguna; y se contraría la destinación especial de los recursos de la seguridad social en salud al gravarse con el 3 por 1000 parte de los ingresos que reciben las IPS con destino a la prestación de servicios de salud, lo cual incide en la pérdida de cobertura y en la restricción de beneficios en salud.

A efectos de resolver sobre el asunto planteado la Sala abordará los siguientes temas: i) el deber constitucional de contribuir; ii) la exención tributaria, naturaleza y fines; iii) el caso concreto.

#### 2.1. El deber constitucional de contribuir

Desde los tiempos de Adam Smith se ha hablado de unos principios rectores de la tributación, entre los cuales cabe destacar el de la obligatoriedad, conforme al cual todas las personas, por el simple hecho de participar en la vida social, tienen el deber moral de pagar

los tributos que se causen a su cargo. Es decir, para el desarrollo de las tareas públicas el Estado debe acopiar ingentes recursos económicos que encuentran una buena respuesta en la tributación, razón por la cual, en principio todos los individuos de la sociedad política están llamados a servir financieramente las cargas públicas en forma proporcional a su capacidad económica, lo que de suyo encuentra justificación en la reciprocidad que debe presidir las relaciones entre el Gobierno y la comunidad. Pues, según lo enseña la historia, el individuo aislado arrastra consigo un fardo de necesidades que tienden a dominarlo y anularlo en tanto ser humano; contra lo cual obra de manera constructiva la sociedad política, que en cuanto tal le proporciona a las personas oportunidades y condiciones de existencia propicias a su crecimiento material y espiritual. Haciéndose patente la presencia activa del individuo en cuanto integrante de la sociedad a la que presta su concurso y de la cual obtiene bases para su desarrollo; por su parte, la sociedad sólo puede existir a condición de que los individuos la hagan posible, como en un juego dialéctico en el que tanto el ser individual como el ser social se benefician mutuamente. Siendo esto así, cada individuo, en la medida del beneficio que percibe o de la capacidad económica que lo sustenta, debe acudir al llamado del Tesoro Público proveyéndolo con sus recursos a prorrata de lo que la ley disponga.

En esta dimensión deóntica la Constitución Política establece en su artículo 95-9, como uno de los deberes de la persona y del ciudadano:

“Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”.

Es decir, siendo Colombia un Estado Social de Derecho, la persona, en tanto fundamento y fin último del Estado, aparece cobijada por un cúmulo de derechos y deberes que impulsan sus pasos en provecho propio y del de los demás. De suerte tal que la vida en sociedad debe entenderse reconociendo los deberes como extremo indefectible de los derechos<sup>1</sup>, y no como carga que pueda echarse injustificadamente sobre los hombros de los demás, con la subsiguiente inequidad que ello puede acarrear contra unos y a favor de otros. En este sentido, la regla constitucional enseña que todas las personas deben tributar con arreglo al beneficio que perciban o a su capacidad económica, no siendo dable reclamar la materialización de los derechos con prescindencia de los deberes y obligaciones que aparejan correlativamente. Por donde, el peso deóntico de la Constitución les concierne a todos los habitantes del país.

En torno a los deberes constitucionales ha dicho esta Corporación:

“2. Existe una relación de complementariedad entre los derechos y los deberes constitucionales. La persona humana, centro del ordenamiento constitucional, no sólo es titular de derechos fundamentales sino que también es sujeto de deberes u obligaciones, imprescindibles para la convivencia social.

“El reciente desarrollo de la teoría de los deberes constitucionales se explica por su escasa importancia bajo la concepción de las libertades públicas en el Estado liberal. El énfasis de los derechos individuales en las primeras Cartas de derechos obedecía exclusivamente a la necesidad de rodear a la persona de garantías contra el ejercicio del poder político. Bajo esta concepción, los deberes eran considerados preceptos de naturaleza moral o valores cívicos, no exigibles jurídicamente, a excepción de aquellos desarrollados por la ley que adquirirían la forma de obligaciones jurídicas.

“Con la evolución del Estado liberal y su tránsito al Estado Social de derecho, el valor jurídico de los deberes ha variado de manera radical. Su incorporación en los textos constitucionales modernos, paralelamente a la idea de la Constitución como norma jurídica, son transformaciones políticas que otorgan una significación diferente a los deberes de la persona.

“La concepción social del Estado de derecho, fundado en la solidaridad, la dignidad, el trabajo y la prevalencia del interés general (CP art. 1), se traduce en la vigencia inmediata de los derechos fundamentales, pero también en la sanción constitucional al incumplimiento de los deberes constitucionales. El artículo 1 de la Constitución erige a la solidaridad en fundamento de la organización estatal. Los nacionales y extranjeros tienen el deber de acatar la Constitución y la ley, y son responsables por su infracción (CP arts. 4 y 6). De esta forma, los deberes consagrados en la Carta Política han dejado de ser un desideratum del buen pater familias, para convertirse en imperativos que vinculan directamente a los particulares y de cuyo cumplimiento depende la convivencia pacífica.

“La Constitución, además de fijar la organización política básica del Estado y garantizar los derechos y las libertades públicas, constituye un marco general de conducta que vincula directamente a los particulares. A la Corte Constitucional le ha sido confiada la tarea de invalidar las normas y los actos públicos o privados que contradigan los preceptos

constitucionales (CP art. 241). Estas dos circunstancias permiten concluir que los particulares, en sus actuaciones, están sujetos a la Constitución y a la ley en cuanto al cumplimiento de sus deberes y obligaciones.

“3. Los deberes constitucionales son aquellas conductas o comportamientos de carácter público, exigibles por la ley a la persona o al ciudadano, que imponen prestaciones físicas o económicas y que afectan, en consecuencia, la esfera de su libertad personal. Las restricciones a la libertad general sólo pueden estar motivadas por fundadas razones que determine el Legislador. En este sentido, los deberes consagrados en la Constitución comprenden una habilitación al Legislador para desarrollar y concretar la sanción por el incumplimiento de los parámetros básicos de conducta social fijados por el Constituyente.

“Lo anterior no impide, sin embargo, que en la ponderación de los valores constitucionales el juez de tutela tome directamente en cuenta los deberes constitucionales, ya que éstos constituyen un criterio hermenéutico indispensable para la delimitación de los derechos fundamentales. La relación de complementariedad entre unos y otros exige del intérprete constitucional una lectura de los derechos y deberes que actualice el contenido de las libertades en general, pero que, a la vez, obligue a la persona a asumir las responsabilidades derivadas de la vida en comunidad.

“La exigibilidad de los deberes constitucionales, sin embargo, depende, en principio, de la voluntad legislativa de actualizar, mediante la consagración de sanciones legales, su potencialidad jurídica. La imposición de un deber, en consecuencia, presupone necesariamente de una ley previa, quedando descartada su aplicación retroactiva.

“4. La Constitución establece una extensa Carta de deberes, algunos de ellos ya desarrollados por la ley y otros aún desprovistos de sanción que los haga jurídicamente aplicables.

“La doctrina moderna clasifica los deberes según los valores superiores en que se asientan: la igualdad, la justicia y la solidaridad. En su orden, corresponden éstos a los deberes en un Estado democrático, en un Estado de derecho y en un Estado social de derecho, respectivamente.

“Dentro de los deberes que emanan del Estado democrático de derecho, la Constitución

consagra la obligación de educación entre los cinco y los quince años de edad (CP art. 67), el deber de propender a la paz y mantenerla (CP arts. 22 y 95-6), el deber de estudiar la Constitución (CP art. 41), los deberes de defender y divulgar los derechos humanos y de participar en la vida política, cívica y comunitaria del país (CP art. 95-4, - 5) y el deber de prestar el servicio militar (CP art. 216), entre otros.

“El Estado de derecho presupone la obligación de las personas de acatar la Constitución y la ley (CP arts. 4 y 95), la responsabilidad por su infracción (CP art. 6), las obligaciones y deberes derivados de las relaciones familiares (CP arts. 42, 44 y 46), el deber de ceñirse en todas las actuaciones a los postulados de la buena fe (CP art. 83), los deberes de respetar, obedecer y apoyar a las autoridades legítimamente constituidas (CP arts. 4 y 95-3) y el deber de colaborar para el buen funcionamiento de la administración de justicia (CP art. 95-7).

“La naturaleza social del Estado de derecho hunde sus raíces en el principio de solidaridad social (CP art. 1). De este principio se desprenden la obligación social del trabajo (CP art. 25), las obligaciones derivadas de la función social de la propiedad (CP art. 58) y de la empresa (CP art. 333), las obligaciones tributarias (CP art. 95-9), el deber de procurar la salud individual y comunitaria (CP art. 49), los deberes de respetar los derechos ajenos y no abusar de los propios y de obrar conforme al principio de solidaridad social (CP art. 95- 1, - 2), proteger las riquezas culturales y naturales de la Nación (CP arts. 8) y velar por el medio ambiente sano (CP arts. 80 y 95-8).

“Exigibilidad de los deberes constitucionales

“6. La idea liberal de una Constitución, como se subrayó anteriormente, carece de una teoría de los deberes como preceptos jurídicamente relevantes, salvo que su desarrollo legal consagre una sanción en caso de incumplimiento. Lo anterior en razón de que su finalidad era la limitación del poder a través de la separación de poderes y la consagración de derechos a los ciudadanos. El valor normativo de la Constitución que acompaña a la concepción del Estado social de derecho lleva aparejado, en cambio, la sujeción de los particulares a los preceptos constitucionales y la potestad legislativa de imponer cargas a las personas fundadas en la solidaridad, la justicia o la igualdad”.<sup>2</sup>

2.2. La exención tributaria, naturaleza y fines

Con especial referencia hacia los principios de la generalidad y equidad del tributo, que comparten los artículos 95-9, 363 y 13 de la Constitución, se levanta la figura de la exención en tanto privilegio a favor de algunos, o en cuanto medio de promoción de la igualdad a favor de otros. Imponiéndose en cada hipótesis la necesidad de que el legislador apoye los contenidos normativos de la exención en motivos y objetivos constitucionales que guarden armonía con los necesarios parámetros de racionalidad, utilidad y proporcionalidad. De manera tal que, en cualquier evento, la exención debe ensamblarse constitucionalmente en una relación de medio a fin que sea compatible con la primacía del interés general sobre el particular. De lo cual se sigue lógicamente que, la exención tributaria, en cuanto ruptura del deber general de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, debe estar plenamente justificada. Una posición en contrario resulta lesiva de los postulados superiores que rigen el tributo, y por tanto, de la esencia misma del Estado Social de Derecho.

La Corporación se ha referido en múltiples oportunidades a la naturaleza y fines de la exención tributaria, tal como puede apreciarse en el siguiente texto, que dice:

“En este orden de ideas, a partir de la iniciativa gubernamental el Congreso puede establecer exenciones tributarias de rango nacional, las cuales se identifican por su carácter taxativo, limitativo, inequívoco, personal e intransferible, de suerte tal que únicamente obrarán a favor de los sujetos pasivos que se subsuman en las hipótesis previstas en la ley, sin que a éstos les sea dable transferirlas válidamente a otros sujetos pasivos bajo ningún respecto.<sup>3</sup> Igualmente se observa que las exenciones corresponden a hechos generadores que en principio estarían total o parcialmente gravados, pero que por razones de política económica, fiscal, social o ambiental el órgano competente decide sustraerlos total o parcialmente de la base gravable dentro del proceso de depuración de la renta. Coetáneamente existen bienes y servicios exentos en la esfera del impuesto a las ventas, así como documentos exentos del impuesto de timbre. Conviene observar también que la naturaleza propia de la exención entraña una relación que vincula rigurosamente al beneficiario con un tributo específico, de tal manera que a él no le es permitido trasladar su condición de beneficiario de un tributo a otro distinto. Así por ejemplo, una persona que goce de una exención en materia de impuesto sobre la renta y complementarios, legalmente no podría extender esa condición de exento al impuesto sobre las ventas o al impuesto de timbre, sin que para nada importe el que se trate de hechos económicos ocurridos en el giro ordinario de sus negocios dentro de

un mismo año o período gravable.

“La exención no es un fin para la Administración Tributaria ni para el sujeto pasivo de la obligación fiscal, pues en la medida en que obra como instrumento de estímulo fiscal puede estar orientada hacia diferentes propósitos, tales como: 1) recuperación y desarrollo de áreas geográficas gravemente deprimidas en razón de desastres naturales o provocados por el hombre; 2) fortalecimiento patrimonial de empresas o entidades que ofrecen bienes o servicios de gran sensibilidad social; 3) incremento de la inversión en sectores altamente vinculados a la generación de empleo masivo; 4) protección de determinados ingresos laborales; 5) protección a los cometidos de la seguridad social; 6) en general, una mejor redistribución de la renta global que ofrece el balance económico del país.

“Ciertamente es también que para el diseño, establecimiento, administración, manejo y utilización de la exención el Congreso debe atenerse a los postulados constitucionales que informan la esfera tributaria desde sus diferentes ángulos, a saber: 1) principios del derecho tributario; 2) iniciativa legislativa para establecer exenciones del orden nacional; 3) autonomía territorial en materia fiscal; 4) protección y límites en relación con los tributos territoriales; 5) igualdad frente a las cargas públicas. Y claro, atendiendo siempre a la consonancia que reclaman los derechos fundamentales, las políticas económicas, fiscales, sociales y ambientales, los planes de desarrollo y la ejecución presupuestal histórica que en lo pertinente guarde relevancia”.<sup>5</sup>

### 2.3. El caso concreto

Primeramente la Sala se ocupará de hacer un reconocimiento hermenéutico de la estructura normativa del numeral que incorpora la locución demandada, tal como pasa a verse:

El artículo 48 de la ley 788 de 2002 modificó los numerales 5º y 10º, y adicionó tres numerales y el párrafo 2º al artículo 879 del Estatuto Tributario, el cual especifica las hipótesis que se hallan exentas del Gravamen a los Movimientos Financieros. En este sentido, en el primer inciso del numeral 10º del artículo 879 del Estatuto Tributario se incorporó taxativamente como beneficiarias de la exención a las EPS y a las ARS, respecto de las operaciones financieras que realicen con recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, diferentes a los que financian gastos administrativos, hasta el pago a las Instituciones Prestadoras de Salud (IPS). Las demás modificaciones introducidas al prenotado

inciso no son pertinentes al caso bajo examen.

En el segundo inciso del mismo numeral se estableció una exención hasta del 50% sobre las operaciones realizadas por las IPS con los recursos correspondientes a los giros recibidos de las EPS y de las ARS, por concepto de pago del POS.

Seguidamente pasa la Sala a examinar los cargos en concreto.

### 2.3.1. Por violación de los artículos 363 y 13 de la Constitución.

Sea lo primero hacer un reconocimiento de las características y funciones propias de los dos extremos a comparar, esto es: de una parte, las EPS y las ARS, y de otra, las IPS. En este sentido:

Se entienden por EPS: según ley 100 de 1993, artículo 177- “Definición.- Las Entidades Promotoras de Salud son las entidades responsables de la afiliación, y el registro de los afiliados y del recaudo de sus cotizaciones, por delegación del Fondo de Solidaridad y Garantías. Su función básica será organizar y garantizar, directa o indirectamente, la prestación del Plan Obligatorio de Salud a los afiliados y girar, dentro de los términos previstos en la presente Ley, la diferencia entre los ingresos por cotizaciones de sus afiliados y el valor de las correspondientes Unidades de Pago por Capitalización al Fondo de Solidaridad y Garantía, de que trata el Título III de la presente Ley.

“Artículo 178. Funciones de las Entidades Promotoras de Salud. Las Entidades Promotoras de Salud tendrán las siguientes funciones:

“1. Ser delegatarias del Fondo de Solidaridad y Garantía para la captación de los aportes de los afiliados al Sistema General de Seguridad Social en Salud.

“2. Promover la afiliación de grupos de población no cubiertos actualmente por la Seguridad Social.

“3. Organizar la forma y mecanismos a través de los cuales los afiliados y sus familias puedan acceder a los servicios de salud en todo el territorio nacional. Las Empresas Promotoras de Salud tienen la obligación de aceptar a toda persona que solicite afiliación y cumpla con los requisitos de Ley.

“4. Definir procedimientos para garantizar el libre acceso de los afiliados y sus familias, a las Instituciones Prestadoras con las cuales haya establecido convenios o contratos en su área de influencia o en cualquier lugar del territorio nacional, en caso de enfermedad del afiliado y su familia.

“5. Remitir al Fondo de Solidaridad y Compensación la información relativa a la afiliación del trabajador y su familia, a las novedades laborales, a los recaudos por cotizaciones y a los desembolsos por el pago de la prestación de servicios.

“6. Establecer procedimientos para controlar la atención integral, eficiente, oportuna y de calidad en los servicios prestados por las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud.

“7. Las demás que determine el Consejo Nacional de Seguridad Social en Salud.

“Artículo 179. Campo de aplicación de las Entidades Promotoras de Salud. Para garantizar el Plan de Salud Obligatorio a sus afiliados, las Entidades Promotoras de Salud prestarán directamente o contratarán los servicios de salud con las Instituciones Prestadoras y los profesionales. Para racionalizar la demanda por servicios, las Entidades Promotoras de Salud podrán adoptar modalidades de contratación y pago tales como capitación, protocolos o presupuestos globales fijos, de tal manera que incentiven las actividades de promoción y prevención y el control de costos. Cada Entidad Promotora deberá ofrecer a sus afiliados

varias alternativas de Instituciones Prestadoras de Salud, salvo cuando la restricción de oferta lo impida, de conformidad con el reglamento que para el efecto expida el Consejo Nacional de Seguridad Social en Salud”.

Asimismo el artículo 180 de la ley 100 de 1993 dispone que las EPS pueden ser entidades de naturaleza pública, mixta o privada.

Las ARS creadas por el Decreto 2357 de 1995, se definen según el artículo 5 así: “Entidades Administradoras del Régimen Subsidiado. Podrán administrar los recursos del Régimen Subsidiado del Sistema General de Seguridad Social en Salud, las Empresas Solidarias de Salud -ESS-, las Cajas de Compensación Familiar y las Entidades Promotoras de Salud -EPS- de naturaleza pública, privada o mixta, que cumplan con los requisitos exigidos en el presente Decreto”.

De acuerdo con el artículo 10 del mismo decreto, dentro de las funciones de las ARS están las de fomentar y promover la afiliación de la población beneficiaria del régimen subsidiado; verificar con las Direcciones de Salud sobre las calidades de éstos, afiliarlos y carnetizarlos; informarle a los beneficiarios sobre cobertura potencial, contenido del POS-S, inscripciones, redes de servicios, deberes y derechos dentro del sistema general de seguridad social en salud, valor de la cuotas moderadoras a su cargo; organizar la red de servicios para la atención de los beneficiarios del régimen subsidiado; garantizarles a éstos, directamente o a través de contratación, la cabal prestación de los servicios contenidos en el POS-S, etc.

En lo tocante a IPS, establece la ley 100 de 1993 en su artículo 156, “Características Básicas del Sistema General de Seguridad Social en Salud. El Sistema General de Salud tendrá las siguientes características:

“i. Las Instituciones Prestadoras de Salud son entidades oficiales, mixtas, privadas, comunitarias y solidarias, organizadas para la prestación de servicios de salud a los afiliados al Sistema General de Seguridad Social en Salud dentro de las Entidades Promotoras de Salud o fuera de ellas. El Estado podrá establecer mecanismos para el fomento de estas organizaciones y abrir líneas de crédito para la organización de grupos de práctica profesional y para las instituciones prestadoras de servicios de tipo comunitario y solidario.

“Artículo 185 - Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud.- Son funciones de las

Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud prestar los servicios en su nivel de atención correspondiente a los afiliados y beneficiarios dentro de los parámetros y principios señalados en la presente Ley.

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

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

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

Conforme a lo anterior las EPS, las ARS y las IPS tienen como rasgos comunes los de ser entidades del Sistema General de Seguridad Social en Salud, que pueden ostentar naturaleza pública, mixta o privada; que a su vez están autorizadas para prestar directamente los servicios de salud tendientes a garantizar el Plan de Salud Obligatorio, dentro de sus respectivas esferas de acción. Sin embargo, en otros varios aspectos las IPS difieren de las EPS y las ARS, como por ejemplo en cuanto a que estas dos tienen un competencia administradora y operativa de gran trascendencia para el Sistema General de Seguridad Social en Salud, que las IPS no tienen.

Para mayor ilustración sobre las diferencias que median entre los extremos comparados, resulta pertinente traer a colación lo expresado por esta Corte en torno a las EPS y las ARS, donde al respecto se lee:

“16. Con la creación de las EPS y las ARS se busca homogenizar la operación y optimizar los beneficios que otorgan las entidades de seguridad social sin distinción entre los usuarios del régimen contributivo y los usuarios del régimen subsidiado. La prima media homogeniza el servicio. Para cumplir con este propósito de igualdad en la prestación del servicio de salud, la ley autorizó a las EPS para que asuman la responsabilidad de la afiliación de todos los habitantes del país al nuevo sistema, la movilización de los recursos financieros del sistema y el manejo de los riesgos de salud de los colombianos.

“17. Las EPS son las responsables de recaudar las cotizaciones de los afiliados y facilitar la compensación con el Fondo de Solidaridad y Garantías y hacer un manejo eficiente de los recursos de la UPC6. De otro lado, el diseño del Sistema General de Seguridad Social en Salud crea una serie de relaciones interdependientes entre las instituciones que lo integran y define la UPC como centro del equilibrio financiero. La Unidad de Pago por Capitación no representa simplemente el pago por los servicios administrativos que prestan las EPS sino representa en especial, el cálculo de los costos para la prestación del servicio de salud en condiciones medias de calidad, tecnología y hotelería. Esto significa, la prestación del servicio en condiciones de homogenización y optimización (...)”. 7

Consecuentemente, en torno a los destinatarios de la exención al 3 X 1000 no se puede predicar igualdad de caracteres entre las EPS y ARS, de un lado, y las IPS, del otro. De suerte tal que, al no ser predicable la violación de los artículos 363 y 13 de la Constitución, el cargo formulado no está llamado a prosperar.

### 2.3.2. Por violación del artículo 48 de la Constitución.

De entrada hay que reconocer que los recursos correspondientes a los giros que reciben las IPS por concepto de pago del POS no se ejecutan de manera exclusiva en la prestación de los servicios de salud inherentes al sistema, toda vez que las IPS destinan una parte considerable de esos giros a gastos administrativos y a distribución de utilidades o excedentes. Razón suficiente para no poner en tela de juicio la constitucionalidad del segmento demandado, pues, advirtiendo que la exención del GMF (50%) está ligada a la

destinación de los mencionados recursos, nada justifica la ampliación de su cobertura como para llevarla al 100%. Por el contrario, una tal ampliación sería inexecutable por no cumplir con el requisito de la proporcionalidad que reclama la figura de la exención bajo el ordenamiento constitucional.

En este sentido son ilustrativas las intervenciones que dentro del proceso hicieron tanto el Ministerio de Hacienda como la DIAN. Las cuales, en relación con el Ministerio de Hacienda se resumen así:

La tarifa que cobra cada IPS por el servicio prestado incorpora un costo administrativo y una utilidad o excedente generado en la operación. En este sentido el costo de los medicamentos adquiridos por la IPS varía de acuerdo con el volumen de la compra, así como el costo de la estancia hospitalaria depende de las calidades de la hotelería y el costo de los procedimientos de las alternativas tecnológicas. Con el correspondiente efecto en las utilidades según la tarifa que se cobre por el servicio.

También debe indicarse que una de las formas de contratación entre las IPS y las EPS o ARS es la capitación, mecanismo mediante el cual la IPS atiende a un grupo de afiliados a la Administradora recibiendo a cambio un monto predeterminado, generalmente un porcentaje sobre la UPC. Aclarando que en caso de no resultar necesario el servicio, de todos modos la IPS recibe el pago por prestación del servicio del POS. En conclusión, el costo que se paga por la prestación de los servicios del POS involucra factores adicionales al servicio que se presta, tales como los costos de operación y las utilidades o ventajas, no existiendo una tarifa uniforme para los valores del POS.

En este punto debe observarse que el 20% de los ingresos de una EPS se consideran asociados a gastos administrativos, razón por la cual están gravados. Por ende, teniendo en cuenta que en una IPS el gasto administrativo es mayor (dado que siendo la prestación del servicio de salud su razón social, debe contar con una infraestructura física y humana), el gravamen debe correr en forma proporcional. Así, el legislador determinó que el 50% de los ingresos de las IPS por concepto del POS tienen origen en elementos tarifarios que no guardan relación directa con la prestación del servicio, pues cubren otro tipo de rubros como los gastos administrativos y una utilidad razonable.

Con la exención del 50% de los recursos destinados a financiar el POS no se contraría la

destinación especial ya que no existe separación clara de los ingresos, como tampoco de los gastos de administración para la prestación de uno u otro servicio. Por el contrario, los recursos de la seguridad social con los que pagan las EPS y ARS los servicios en salud, en relación con la unidad de pago por capitación, se encuentran claramente separados de cualquier otro ingreso y regulados de tal suerte que se destinen específicamente a los propósitos de la seguridad social. Justificándose así la limitación a la exención en tanto no existen cuentas separadas que permitan distinguir los ingresos por servicios del POS de otros ingresos, especialmente de los que van a financiar los gastos de administración de la institución.

En lo concerniente al principio de igualdad de la norma acusada, debe observarse que la limitación de la exención a un 50% se funda en la imposibilidad de distinguir, dentro de los ingresos de una IPS, los ingresos correspondientes a un servicio de salud amparado por la parafiscalidad propia del sistema general de seguridad social en salud respecto de otros distintos. En efecto, recuérdese que al amparo de este sistema general se prestan servicios que se facturan como tales, entre los cuales se encuentran varios que no corresponden a la destinación específica de los recursos parafiscales, evitando así que la exención se extienda a elementos extraños a la destinación específica de los recursos del sistema general de seguridad social en salud.

Por su parte la DIAN, acertadamente pone de presente el hecho de que la cuestionada exención del 50% entraña un estímulo tributario para las IPS, que previamente no tenían, toda vez que antes de la ley 788 de 2002 tales entidades tributaban sobre el 100% de sus ingresos. Siendo claro para esta Corporación que lejos de ser una discriminación, lo que las IPS obtuvieron con el segmento demandado fue una mejor condición frente a los demás niveles de prestación de servicios de salud que soportan tributos. Vale decir, por este aspecto tampoco se vulnera del derecho a la igualdad ni el derecho a la equidad tributaria.

En conclusión, la limitación de la exención se justifica plenamente en la medida en que los recursos correspondientes a los giros que reciben las IPS por concepto de pago del POS, se hallan vinculados sólo parcialmente al cubrimiento de las prestaciones propias del sistema de salud, quedando al margen otros rubros relativos a gastos administrativos y utilidades, los cuales no pueden gozar de exención alguna al tenor de la norma cuestionada.

## VII. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional, oído el concepto del Procurador General de la Nación y cumplidos los trámites y requisitos que contempla el decreto 2067 de 1991, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución.

### RESUELVE

1. Declárase EXEQUIBLE la expresión “hasta en un 50%”, contenida en el inciso segundo del numeral 10º del artículo 48 de la ley 788 de 2002, por los cargos examinados en esta sentencia.
2. Cópiese, notifíquese, comuníquese, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional, cúmplase y archívese el expediente.

EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT

Presidente

JAIME ARAUJO RENTERÍA

Magistrado

MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Magistrado

ALFREDO BELTRÁN SIERRA

Magistrado

ÁLVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Magistrada

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MENDEZ

Secretaria General

LA SUSCRITA SECRETARIA GENERAL

DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

HACE CONSTAR:

Que el H. Magistrado doctor MANUEL JOSE CEPEDA ESPINOSA, no firma la presente sentencia por encontrarse en permiso y licencia debidamente autorizado por la Sala Plena.

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MENDEZ

Secretaria General

1 “Debe señalarse que la Carta Política, además de los derechos fundamentales, sociales, económicos, culturales, colectivos y del ambiente, consagró también el principio de que su ejercicio supone el cumplimiento de deberes constitucionales”. Sentencia C- 406 de 1994.

2 Sentencia T-125 de 1994. Véase también la ST-506 de 1992.

3 Desde luego que estas características son igualmente predicables de las exenciones de orden territorial.

4 En tal sentido véase –por ejemplo- lo dispuesto en el artículo 482 del Estatuto Tributario, que reza: “Las personas declaradas por ley exentas de pagar impuestos nacionales, departamentales o municipales, no están exentas del impuesto sobre las ventas”.

5 Sentencia C-1107 de 2001.

6 El artículo 62 del Decreto 1298 de 1994 del Estatuto Orgánico de Salud, las UPC son: “Ingresos de las Entidades Promotoras de Salud. La cotización que recauden las Entidades Promotoras de Salud pertenecen al Sistema General del Seguridad Social en Salud.

Por la organización y garantía de la prestación de los servicios incluidos en el Plan Obligatorio de Salud para cada afiliado, el Sistema General de Seguridad Social en Salud reconocerá a cada Entidad Promotora de Salud un valor per cápita, que se denominará Unidad de Pago por Capitación -UPC-. Esta Unidad se establecerá en función del perfil epidemiológico de la población relevante, de los riesgos cubiertos y de los costos de prestación del servicio en condiciones medias de calidad, tecnología y hotelería, y será definida por el Consejo Nacional de Seguridad Social en Salud de acuerdo con los estudios técnicos del Ministerio de Salud.

Parágrafo.- Las Entidades Promotoras de Salud manejarán los recursos de la seguridad social originados en las cotizaciones de los afiliados al sistema en cuentas independientes del resto de rentas y bienes de la entidad”.

7 Sentencia C-828 de 2001.