INSTITUCION PRESTADORA DE SERVICIOS DE SALUD IPS-Naturaleza jurídica

SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL-Recursos son parafiscales

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

EXENCION DE IMPUESTO DE TIMBRE-Administradoras del Sistema General de Seguridad Social como destinatarias/IGUALDAD TRIBUTARIA-No vulneración por no exención de impuesto de timbre a IPS/IMPUESTO DE TIMBRE-IPS como destinatarias

La exención concedida a las administradoras no puede extenderse a las IPS, por cuanto no se trata de personas jurídicas de la misma naturaleza, ni sus actividades son las mismas, razón por la cual mal puede hablarse de violación del derecho a la igualdad en la tributación, pues resulta evidente que el hecho gravado no es el mismo. Es decir, si el sujeto pasivo de la obligación tributaria y el hecho que se grava por la ley son diferentes, no existe violación del derecho a la igualdad. Por lo que hace a la presunta violación del artículo 48 de la Constitución Política, se observa por la Corte que el legislador estableció un sistema general de seguridad social que, apoyado entre otros principios en la universalidad y la solidaridad, requiere de mecanismos e instrumentos para operar, así como de recursos para su financiación. Dada la diversidad de la procedencia de los recursos de las IPS, gravar las operaciones de éstas en lo que corresponde con el impuesto de timbre, en nada significa que se estén destinando recursos para fines diferentes a los propios de la Seguridad Social, pues no son identificables ni inmanentes a ésta. Como se ve, no es cierta la afirmación según la cual por decisión del legislador se esté imponiendo un gravamen tributario a los recursos destinados exclusivamente a la prestación del servicio de salud, como parte indispensable de la seguridad social, ni mucho menos podría afirmarse que por esta vía se estuviera autorizando de manera directa o indirecta el recaudo de un tributo para distraer los recursos destinados a la seguridad social.

Referencia: expediente D-6241

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 256 (parcial) de la Ley 223 de 1995, “por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria y se dictan otras disposiciones”

Actores: Fernando Zarama Vásquez y Juan Carlos Giraldo Valencia

Magistrado ponente:

Dr. NILSON PINILLA PINILLA

Bogotá, D.C., dieciocho (18) de octubre de dos mil seis (2006).

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

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad consagrada en los artículos 241 y 242 de la Constitución Política, los ciudadanos Fernando Zarama Vásquez y Juan Carlos Giraldo Valencia presentaron acción pública de inconstitucionalidad contra el artículo 256 (parcial) de la Ley 223 de 1995, “por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria y se dictan otras disposiciones”.

Por auto de fecha 4 de abril de 2006, el magistrado sustanciador admitió la demanda de la referencia y ordenó su fijación en lista. Así mismo, dispuso dar traslado al Procurador General de la Nación para que rindiera su concepto y comunicó la iniciación del asunto al señor Presidente de la República y al Presidente del Congreso, al igual que a los Ministros del Interior y de Justicia y de la Protección Social con el objeto de que, si lo estimaban oportuno, conceptuaran sobre la constitucionalidad de la norma demandada parcialmente.

Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de esta clase de acciones, la Corte Constitucional procede a decidir acerca de la demanda de la referencia.

II. NORMA DEMANDADA

A continuación se transcribe el texto de la norma acusada, tomado del Diario Oficial N° 42.160, de fecha 22 de diciembre de 1995, con la advertencia de que se subraya y resalta lo parcialmente censurado:

“LEY 223 DE 1995

(diciembre 20)

por la cual se expiden normas sobre Racionalización

Tributaria y se dictan otras disposiciones.

El Congreso de Colombia,

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

DECRETA:

... ..

ARTICULO 256. Los recursos del Fondo de Solidaridad y Garantía estarán exentos de toda

clase de impuestos, tasas y contribuciones del orden nacional.

Estarán exentas del impuesto de timbre nacional las entidades administradoras del Sistema General de Seguridad Social en Salud, en lo relacionado con los regímenes contributivo y subsidiado y los planes de salud de que trata la Ley 100 de 1993.”

III. LA DEMANDA

Los demandantes solicitan la declaración de inexequibilidad del aparte acusado de la Ley 223 de 1995, al considerar que viola los artículos 48 y 13 de la Constitución, por razones que pueden ser resumidas así:

Para la prestación de servicios de salud, las EPS (entidades promotoras de salud) y las ARS (administradoras del régimen subsidiado), suscriben contratos con las IPS (instituciones prestadoras de servicios de salud), los cuales no están gravados con el impuesto de timbre para las EPS, pero sí para las IPS. En otras palabras, las ARS y las EPS contratan, con recursos parafiscales del sistema general de seguridad social en salud, la prestación de servicios de salud para sus afiliados con las IPS; gravar con impuesto de timbre dichos contratos en cabeza de las IPS, implica destinar recursos parafiscales de la seguridad social a fines diferentes a ella, violando el artículo 48 de la Constitución.

Explican que el hecho de que las IPS, integrantes del Sistema General de Seguridad Social en Salud, cancelen tributos como el impuesto de timbre, cualquiera sea su fundamentación, constituye una acción de utilizar o destinar los recursos de estas instituciones para fines diferentes a la obtención y optimización de dicha seguridad social, que es justamente la conducta que prohíbe el mandato constitucional, el cual, entre otras tantas cosas, prima sobre cualquier norma de carácter legal, por ser norma superior.

Posteriormente, efectúan los demandantes un análisis de algunos fallos proferidos por la Corte Constitucional, para concluir que gravar los recursos de la seguridad social de las IPS con cualquier impuesto, además de la desviación de los mismos y la violación del artículo 48 de la Carta, implica violar derechos fundamentales de los afiliados al sistema.

En relación con la vulneración del derecho a la igualdad, consideran que las IPS, de acuerdo con el artículo 155 de la Ley 100 de 1993, son integrantes del sistema general de seguridad

social, al igual que las EPS y las ARS, por tanto todas las entidades contratan entre si y manejan recursos parafiscales, sólo que las EPS y las ARS están exentas del pago del impuesto de timbre.

Por otro lado, manifiestan que todos los recursos que integran las unidades de pago por capitación (UPC), bien sean los destinados obligatoriamente a la prestación del servicio de salud como los administrativos, son de carácter parafiscal, en la medida que están afectados en su totalidad a la prestación de servicios de seguridad social en salud previstos en el plan obligatorio de salud (POS), que por expresa disposición constitucional deben destinarse exclusivamente al sistema y, por tanto, no pueden ser objeto de gravamen.

Finalmente, solicitan que “al señalar los efectos del fallo establezca que los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud que se han desviado de su objetivo y cancelado como impuesto de timbre sean devueltos a las IPS para que cumplan su cometido y se ajuste al mandato constitucional”.

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

IV. INTERVENCIONES

Intervinieron en este proceso el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y el ciudadano Francisco José García Lara, así:

1. El abogado Juan Camilo Bejarano Bejarano, en calidad de Asesor de la Dirección Superior del Ministerio de Hacienda, solicita a la Corte que se declare inhibida para pronunciarse de fondo sobre el asunto de la referencia o, en subsidio, declare la exequibilidad del aparte demandado del artículo 256 de la Ley 223 de 1995.

Explica que el impuesto de timbre surge con ocasión del otorgamiento, giro, aceptación, emisión o suscripción de documentos, a partir de un determinado valor. Este impuesto se considera indirecto, en la medida que no tiene en cuenta la capacidad del contribuyente, sea persona natural o jurídica, sus asimiladas, y las entidades públicas no exceptuadas expresamente, que intervengan como otorgantes, giradores, aceptantes, emisores o suscriptores en los documentos.

Por su parte, las IPS, sean de naturaleza oficial, mixta, privada, comunitaria y solidaria, están

organizadas para la prestación de servicios de salud a los afiliados al Sistema General de Seguridad Social en Salud, dentro de las EPS o fuera de ellas. Son funciones de las IPS prestar los servicios en su correspondiente nivel de atención a los afiliados y beneficiarios, dentro de los parámetros y principios señalados en la Ley 100 de 1993.

De conformidad con el Decreto 2309 de 2002, artículo 2°, el término IPS abarca un gran número de instituciones, que incluyen hasta grupos de práctica profesional, consultorios médicos, laboratorios clínicos, de radiología, entre otros que tenga infraestructura física para la prestación de servicios de salud.

En consecuencia, la venta de servicios de salud diferentes al POS, es parte del giro ordinario de los negocios de cualquier IPS, por tanto puede concluirse que las IPS reciben ingresos provenientes de fuentes distintas al Sistema General de Seguridad Social y que no son de destinación específica.

También debe entenderse que las IPS ofrecen tarifas que deben ser rentables y es por esa circunstancia que los servicios de salud que ofrecen tienen tarifas diferenciales, resultado de lo que pactan con las diversas entidades contratantes, que serían entre otras las EPS, las empresas de medicina prepagada y las compañías de seguros.

Señala que las IPS no solamente se dedican a la prestación de servicios de salud enmarcados en el ámbito de la seguridad social, pues también venden servicios en salud financiados con recursos diferentes a las unidades de pago por capitación, de destinación específica. Si bien es clara la diferenciación en cuanto a la financiación entre uno y otro servicio de salud, no lo es al momento de la prestación del servicio como tal. De hecho, los ingresos por uno y otro concepto no están discriminados, como tampoco están discriminados los gastos de administración por concepto de los servicios de salud del sistema de seguridad social en salud y aquellos que corresponden a planes adicionales. Por esto es imposible identificar y separar con exactitud los recursos que provienen de la seguridad social y fueron destinados a la prestación del servicio, para así pretender su exención.

Considera 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 incurre, lo cual hace muy difícil determinar realmente cuales son sus gastos administrativos.

Sobre la supuesta violación del principio de igualdad, recuerda algunos pronunciamientos de esta Corte, señalando que no exonerar del impuesto de timbre las operaciones realizadas con recursos que reciben las IPS atiende fundamentalmente a que, como se ha dicho, perciben ingresos de diversos actores y no solo de las entidades del Sistema de Seguridad Social en Salud, resultando imposible distinguir cuáles se dedican y destinan a la prestación de un servicio de salud amparado por la parafiscalidad propia de ese Sistema y cuáles no, al tiempo que dentro de aquellos servicios prestados al amparo de tal Sistema de Seguridad Social que así se facturan, se encuentran varios que no corresponden a la destinación específica de los recursos parafiscales.

Así las cosas, para evitar que la exención tributaria acusada se extendiera a elementos que no corresponden a la finalidad específica de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, el legislador determinó no incluir en la exención a las IPS, para que en virtud del principio de equidad tributaria, sean debidamente gravadas las operaciones ajenas al Sistema o que no es posible diferenciar con claridad.

Finalmente, explicó que el legislador no incluyó a las IPS en la exención del impuesto de timbre, consciente de que, de una parte, los pagos que perciben las IPS por concepto del POS, tiene su origen en los elementos tarifarios que no guardan relación directa con la prestación de los servicios del sistema, sino que pretenden cubrir otro tipo de costos, como los administrativos y una utilidad razonable; de otra parte, no todos los ingresos que reciben las IPS provienen de entidades del Sistema General de Seguridad Social en Salud.

2. La doctora Amparo Merizalde de Martínez, de la Oficina Jurídica de la División de Representación Externa de la Unidad Administrativa Especial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, también se pronuncia a favor de la exequibilidad del precepto atacado, bajo estos argumentos:

Las IPS son entidades que prestan servicios de salud a los afiliados al Sistema de Seguridad Social en Salud, o a otras personas o entidades no afiliadas al Sistema, dentro de los parámetros establecidos en la ley. No reciben únicamente recursos parafiscales de la seguridad social y cuentan con autonomía técnica y administrativa.

En cuanto a la causación del impuesto, señala que de manera general las entidades de derecho público están exentas del impuesto de timbre nacional; no obstante, para su aplicación no son consideradas como tales las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta, por lo cual los contratos celebrados con esta

clase de entidades generan impuesto de timbre, cuando contraten con entidades públicas exentas.

La norma acusada contempla una exclusión en materia de impuestos, la cual es de aplicación restrictiva y solo beneficia las situaciones expresamente señaladas por la ley.

Las exclusiones son de creación legal y por ende deben tomarse de acuerdo con el texto normativo, en la medida en que son taxativamente determinadas en la ley, lo cual excluye que sean aplicadas por analogía.

En el caso de las IPS que no sean entidades de derecho público, sean de economía mixta o privadas, no se cumplen los presupuestos legales necesarios para gozar de la exención consagrada en el inciso 2° del artículo 256 de la Ley 223 de 1995, razón por la cual se debe aplicar el 519 del Estatuto Tributario, norma general sobre causación de impuesto de timbre.

Quien debe pagar la mitad del impuesto es el contratista, o sea la entidad no exenta, en este caso la IPS, y no la entidad que actúa como promotora de salud o facultada para cumplir esas funciones, que es quien administra los recursos del Sistema de Seguridad Social en Salud.

Considera que no puede hablarse de violación del derecho a la igualdad, por cuanto las IPS suscriben con las administradoras contratos para la prestación del servicio de salud, pero también celebran otros contratos que no tienen su origen en recursos de la seguridad social, como los de medicina prepagada y servicios médicos independientes, entre otros, dineros que entran a su patrimonio y que no corresponden a la seguridad social en salud.

En otros términos, estima no estar frente a dos instituciones de la misma naturaleza, por cuanto su finalidad y participación dentro del Sistema de Seguridad Social en Salud es diferente. En efecto, recuerda que las EPS administran los recursos de la seguridad social, al paso que las IPS prestan servicios que pueden ser, o no, originados en contratos celebrados con las EPS, es decir, son dos escenarios distintos.

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

Tampoco acepta la vulneración del artículo 48 de la Constitución, por cuanto las IPS tienen a su cargo, por delegación de la ley, la prestación de servicios de salud, en acatamiento de lo establecido en dicho artículo, pero esa gestión no lleva a que administren recursos del

sistema, circunstancia de capital relevancia frente a los argumentos de la demanda: las IPS prestan servicios y por ello reciben un beneficio económico, pero no administran recursos del sistema.

Por tanto, estima infundadas las pretensiones del actor, dado que con base en los contratos celebrados con EPS, o con cualquier entidad ajena al sistema, las IPS obtienen un lucro por los servicios prestados, valores que no distinguen dentro de su presupuesto por tener autonomía en esa materia.

Además estos dineros pueden provenir de otra clase de actos, por conceptos distintos a la prestación de servicios de salud, por ejemplo los contratos de medicina prepagada o los celebrados con centros de educación superior para la formación de estudiantes en las distintas áreas de la medicina y la salud.

Concluye afirmando que la norma busca dejar sin impuesto aquellas operaciones de orden financiero que se realicen con los recursos del Sistema General de Seguridad Social y no otros ingresos.

3. El ciudadano Francisco José García Lara pide declarar la inexecutable de la disposición acusada, al considerar que vulnera el artículo 363 de la Constitución, al gravar con impuesto de timbre a las IPS cuando suscriben contratos de prestación de servicios de salud del POS con las EPS, creando condiciones de inequidad al quedar éstas, conforme al artículo demandado, exentas de cancelar ese impuesto en los contratos que celebren con las IPS.

Opina que el mismo tratamiento deben recibir las IPS, dada su pertenencia al Sistema de Seguridad Social en Salud, en tanto que es un servicio público esencial vinculado a los recursos correspondientes al POS.

Los dineros del POS, mientras estén en uno de los integrantes de dicho Sistema, no pueden ser gravados con ningún impuesto. Por tanto, excluir a las EPS del impuesto de timbre en los contratos que suscriben con las IPS, pero gravar éstas con dicho impuesto, viola la equidad tributaria definida en el 363 de la Constitución.

Por último, señala que la destinación específica establecida en el artículo 48 de la Carta abarca todas las instituciones de la seguridad social y no exclusivamente el POS, por tanto

excluir del impuesto de timbre sólo los regímenes contributivo y subsidiado establecidos en la Ley 100 de 1993, sin incluir los contratos que para vinculados suscriben las IPS con las entidades territoriales y con los regímenes excepcionales cuyos dineros son parafiscales, viola el artículo 48 de la Constitución.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACION

El señor Procurador General de la Nación, en concepto N° 4109 de fecha 31 de mayo de 2006, solicita a la Corte declarar exequible la palabra acusada del artículo 256 de la Ley 223 de 1995, en el entendido de que la exención comprende la suscripción de documentos entre las EPS y las IPS, y entre las ARS y las IPS, con motivo de la prestación del POS.

Presenta algunas consideraciones sobre el Sistema de Seguridad Social en Salud y la naturaleza de los recursos que nutren ese Sistema, señalando que son rentas parafiscales y deben destinarse al cubrimiento de la prestación del mismo Sistema, comprendidos los servicios del POS y la Unidad de Pago por Capitación, UPC.

Dentro de las funciones básicas que cumplen las EPS, está la de organizar y garantizar la prestación del servicio del POS a los afiliados y, por delegación del Fondo de Solidaridad y Garantía, FOSYGA, el recaudo de las cotizaciones de los afiliados. Dichas cotizaciones constituyen contribuciones parafiscales, ya que su cobro es obligatorio y está dirigido a un número de personas cuyas necesidades en salud se satisfacen con los recursos recaudados.

Por ley, las EPS tienen la obligación de girar al FOSYGA los excedentes entre los ingresos por concepto de cotizaciones y el valor de las UPC (Ley 100 de 1993, artículo 182).

La UPC corresponde al valor que anualmente reconoce el FOSYGA a las EPS, como suma suficiente para cubrir la prestación de los servicios del POS, por cada uno de los afiliados al Sistema de Seguridad Social. Esta unidad es diferente de la cotización que aportan mensualmente los afiliados y cuyo recaudo pertenece al sistema, por lo que no entran en ningún momento a ser considerados como rentas propias de las EPS, conservando intacto su carácter de parafiscales. Por tal razón, los recursos provenientes de las UPC deben ser manejados por las EPS en cuentas independientes del resto de bienes de la entidad, de conformidad con lo establecido en el parágrafo del artículo 182 de la Ley 100 de 1999.

La UPC fue diseñada para preservar el equilibrio financiero del sistema de seguridad social, indispensable para asegurar la prestación eficiente del servicio, por consiguiente y dado su objetivo fundamental de financiar en su totalidad la ejecución del POS, tiene carácter parafiscal, lo que conduce a afirmar que todos los recursos que la componen, tanto los destinados a la prestación de los servicios como los administrativos, no pueden ser utilizados para fines diferentes a la prestación del servicio de salud y, por tanto, no pueden ser objeto de ningún gravamen.

Posteriormente, el Procurador hace alusión a la jurisprudencia constitucional para subrayar que únicamente los recursos que se captan por fuera del POS, como los provenientes de planes complementarios y los de sobre aseguramiento, son susceptibles de ser gravados, puesto que los recursos de éstos son rentas propias de las entidades integrantes del sistema de seguridad social en salud.

A propósito de la naturaleza jurídica de los recursos que administran las EPS, recuerda que la Corte ha reiterado que en razón de la actividad realizada por éstas, no puede someterse a impuestos, ya que ello implicaría que parte de los recursos de la seguridad social estarían por fuera de ella, por cuanto serían trasladados al presupuesto general y, a pesar de que tienen destinación específica, terminarían sufragando otros gastos, vulnerando de esa manera el artículo 48 superior.

Sin embargo, con respecto a las IPS opina que en virtud de la función que desempeñan dentro del sistema de seguridad social en salud, se diferencian de las EPS en que la función primordial de éstas es la afiliación de los usuarios y prestarles el POS, mientras que el objetivo de las IPS es la prestación de los servicios de salud a los afiliados al sistema, dentro de las EPS o fuera de ellas (Ley 100 de 1993, artículo 185). Es decir, existe una clara separación entre la administración por parte de las EPS y la prestación de los servicios asistenciales por las IPS.

El Procurador advierte que ciertos recursos de las IPS están vinculados al sistema de salud, los cuales insoslayablemente deben ser objeto de la protección que consagra el artículo 48 de la Constitución.

Sobre el cargo concreto, recuerda que el impuesto de timbre es un tributo indirecto del orden nacional, cuyo hecho generador es la suscripción de documentos públicos o privados en donde consta la constitución, existencia, modificación o extinción de obligaciones, siempre que las mismas tengan un monto superior a la cifra establecida cada año por el Gobierno

Nacional.

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

En su artículo 256, la Ley 223 de 1995 creó la exención del impuesto de timbre para las entidades administradoras del Sistema General de Seguridad Social en Salud, es decir, las EPS y las ARS.

Lo anterior quiere decir que las IPS sí están gravadas con el mencionado impuesto, incluso cuando suscriben documentos vinculados a la seguridad social. En efecto, el hecho generador del impuesto de timbre opera respecto de entidades exentas y personas no exentas, porque entre ellas se suscribe un documento susceptible de ser gravado; las últimas deberán pagar la mitad del impuesto de timbre, salvo cuando la exención se deba a la naturaleza del acto o documento. Al respecto, el inciso 2° del artículo 532 del Estatuto Tributario señala: “Cuando en una actuación o en un documento intervengan entidades exentas y personas no exentas, las últimas deberán pagar la mitad del impuesto de timbre, salvo cuando la excepción se deba a la naturaleza del acto o documento y no a la calidad de sus otorgantes”, y el inciso 3° del mismo artículo prevé que “cuando la entidad exenta sea otorgante, emisora o giradora del documento, la persona o entidad no exenta en cuyo favor se otorgue el documento, estará obligada al pago del impuesto en la proporción establecida en el inciso anterior”.

De ahí que cuando las IPS suscriben, con las EPS y las ARS, documentos sometidos al impuesto de timbre, deban pagar la mitad del gravamen. En ese pago fiscal se estarían comprometiendo recursos vinculados a la seguridad social, que por su carácter de parafiscales, deben ser destinados única y exclusivamente a atender las necesidades del sistema.

No ocurre lo mismo cuando las IPS suscriben otra clase de documentos o contratos, que involucren recursos que no son de naturaleza parafiscal, por cuanto no provienen del sistema; en ese evento, para garantizar los principios de justicia y equidad tributaria, deben recibir el mismo tratamiento que la generalidad de los ciudadanos y contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, pagando el impuesto cuando quiera que se configure el hecho generador.

De este análisis concluye que debe declararse exequible el vocablo “administradoras”, contenido en el artículo 256 de la Ley 223 de 1995, en el entendido de que la exención comprende la suscripción de documentos entre las EPS y las IPS y entre las ARS y las IPS, con motivo de la prestación del POS.

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

Primera. Competencia.

En virtud de lo dispuesto por el artículo 241, numeral 4°, de la Constitución, la Corte Constitucional es competente para conocer de esta demanda, pues se trata de la acusación contra una ley.

Segunda. Lo que se debate.

2.1. Para los demandantes, la forma como se estableció la exención del impuesto de timbre nacional en el artículo 256 de la Ley 223 de 1995, sólo para las entidades administradoras del Sistema General de Seguridad Social en Salud, vulnera los artículos 48 de la Constitución, relativo a la prohibición de destinar o utilizar los recursos de las instituciones del sistema de seguridad social para fines diferentes a ésta, y 13 de la Carta, por cuanto la norma acusada crea una exención tributaria a favor de las administradoras, pero deja gravadas a las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud.

2.2. Para los respectivos representantes del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, la disposición es ejecutable, acorde como está al desarrollo de facultades del legislador, coincidiendo en afirmar que no puede exonerarse de impuesto transacciones que realizan las IPS, de igual manera que se hace con las operaciones de las EPS y las ARS, porque no se estaría exonerando operaciones de igual índole.

Cuando el legislador limita la exención del impuesto de timbre a las entidades administradoras del Sistema General de Seguridad Social en Salud, en lo relacionado con los regímenes contributivo y subsidiado y los planes de que trata la ley 100 de 1993, no se evidencia contradicción alguna en la destinación especial de los recursos de la Seguridad Social.

Pusieron de presente que las exclusiones son de creación legal y por ende deben tomarse de acuerdo con el texto normativo, en la medida en que son taxativamente determinadas en la ley. Las IPS tienen a su cargo, por delegación de la ley, la prestación de servicios de salud en

acatamiento al mandato constitucional establecido en el artículo 48, pero esta gestión no llega hasta la participación en la administración de los recursos del sistema y esta circunstancia resulta de cardinal relevancia frente a los argumentos de la demanda, pues las IPS prestan servicios y por ello reciben un beneficio económico, pero no administran los recursos del sistema.

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

2.3. El Procurador halla exequible la expresión acusada, si se condiciona a que se aplique a la suscripción de documentos entre las EPS y las IPS y entre las ARS y las IPS con motivo de la prestación del Plan Obligatorio de Salud. La razón para este condicionamiento la fundamenta en que en estos eventos, se estaría comprometiendo recursos vinculados a la seguridad social en salud, que deben ser destinados exclusivamente a ella.

2.4. Planteado así el objeto de la presente acción, se examinará si se está ante las vulneraciones que aducen los demandantes.

Tercera. El Sistema General de Seguridad Social en Salud.

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

Por otro lado, se encuentran las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud (IPS), que son entidades oficiales, privadas, comunitarias o solidarias, organizadas para la prestación de los servicios de salud, dentro de las EPS o fuera de ellas, como clínicas, centros de salud, hospitales, consultorios profesionales, entre otros.

Las IPS tienen personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente. La Ley 100 de 1993 explica en su artículo 185 que: "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 Servicios de Salud, entre asociaciones o sociedades científicas y de profesionales o auxiliares del sector salud, o al interior de cualquiera de los anteriores, que tengan por objeto o efecto impedir, restringir o falsear el juego de la libre competencia dentro del mercado de servicios de salud, o impedir, restringir o interrumpir la prestación de los servicios de salud.”

Como se ve, el término Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud abarca un gran número de entes, que incluye grupos de práctica profesional, consultorios médicos, laboratorios clínicos, de radiología, entre otros. El inciso 2° del artículo 2° del Decreto 2309 de 2002, cataloga como IPS a los grupos de práctica profesional que cuenten con infraestructura.

Si bien las EPS y las ARS tienen rasgos cercanos a las IPS, al ser entidades del Sistema General de Seguridad Social en Salud, responden a características disímiles en otros aspectos, puesto que las IPS no tienen una competencia administradora y operativa de trascendencia para el sistema, ni son responsables de la afiliación de usuarios, ni de la prestación a afiliados suyos del Plan Obligatorio de Salud.

Cuarta. Los recursos de la seguridad social son parafiscales.

Resulta pertinente recordar, que sobre los recursos del Sistema General de Seguridad Social, la Corte Constitucional en numerosas oportunidades ha manifestado que son rentas de naturaleza parafiscal que no pueden estar sometidas a ningún gravamen, ni destinarse a fines diferentes a los establecidos para el sistema, de conformidad con el artículo 48 de la Carta.

Sin embargo, puede gravarse con impuestos las rentas que excedan los recursos exclusivos para prestación del POS, pues tienen una destinación diferente a la seguridad social. Al respecto ha sostenido:

“... Las Entidades Promotoras de Salud recaudan las cotizaciones obligatorias de los afiliados al régimen contributivo, luego descuentan por cada usuario el valor de la Unidad de Pago por Capitación -UPC- fijada para el Plan Obligatorio de Salud (POS) y trasladan la diferencia al

Fondo de Solidaridad (FOSYGA).

Por otra parte, existe el régimen subsidiado en salud, al que se vinculan los individuos a través del pago de una cotización subsidiada, total o parcialmente, con recursos fiscales o de solidaridad de los que trata la Ley 100 de 1993. Los afiliados a este sistema son personas sin capacidad económica, la población más pobre y vulnerable del país. En este régimen se da especial importancia a las mujeres embarazadas para la atención del parto, postparto y período de lactancia, las madres comunitarias, las mujeres cabeza de familia, los niños menores de un año, los menores desprotegidos, los enfermos de Hansen, las personas mayores de 65 años y los discapacitados, entre otros. Las normas que establecen el sistema subsidiado prevén que parte de la financiación del subsidio emana de la Unidad de Pago por Capitación del régimen contributivo.

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 UPC¹. 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. La relación entre las entidades que pertenecen al sistema y los recursos que fluyen dentro del ciclo de prestación del servicio de salud, forman un conjunto inescindible, así como la Corte lo analizó en la Sentencia SU-480 de 1997:

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

En este sentido, las UPC no son recursos que pueden catalogarse como rentas propias de las EPS, porque en primer lugar, las EPS no pueden utilizarlas ni disponer de estos recursos libremente. Las EPS deben utilizar los recursos de la UPC en la prestación de los servicios de

salud previstos en el POS. En segundo lugar, la UPC constituye la unidad de medida y cálculo de los mínimos recursos que el Sistema General de Seguridad Social en Salud requiere para cubrir en condiciones de prestación media el servicio de salud tanto en el régimen contributivo como en el régimen subsidiado.

18. Otra cosa diferente son los recursos que tanto las EPS como las IPS captan por los pagos de sobreaseguramiento o planes complementarios que los afiliados al régimen contributivo asumen a mutuo propio, por medio de un contrato individual con las entidades de salud para obtener servicios complementarios, por fuera de los previstos en el POS. Estos recursos y todos los demás que excedan los recursos exclusivos para prestación del POS son rentas que pueden ser gravadas con impuestos que den, a los recursos captados, una destinación diferente a la Seguridad Social. Las ganancias que las EPS y las IPS obtengan por la prestación de servicios diferentes a los previstos legal y jurisprudencialmente² como Plan Obligatorio de Salud no constituyen rentas parafiscales y por ende pueden ser gravados.

19. La fórmula elegida por el legislador para diseñar el Sistema de Seguridad Social en Salud es la de privilegiar el subsidio de la demanda y prever la existencia de entidades administradoras que juegan el papel de intermediarias entre los recursos financieros y las instituciones que prestan el servicio de salud y los usuarios. El papel que desempeñan las Entidades Prestadoras de Salud (EPS) se ajusta a la idea del contrato de aseguramiento, en el que el prestador asume el riesgo y la administración de los recursos. Sin embargo, no se trata de un contrato de seguros clásico porque en primer lugar, construye un manejo financiero de prestación media para todos por igual, tanto para el régimen contributivo, como para el régimen subsidiado, y en segundo lugar, los recursos, una vez son captados por el Sistema de Salud, no le pertenecen a quien los cancela, sino al sistema en general. Las cotizaciones que hacen los afiliados al sistema de salud no se manejan como cuentas individuales en donde existe una relación conmutativa entre lo que se paga y lo que se recibe. Estos aspectos, de la relación entre afiliados y asegurador distinguen de fondo el contrato de aseguramiento en salud del contrato de seguros tradicional.” (Sentencia C-828 de agosto 8 de 2001, M. P. Jaime Córdoba Triviño).

Dentro de este contexto, la Corte entra a analizar la acusación que se hace sobre la exención en materia tributaria a las entidades administradoras del Sistema General de Seguridad Social en Salud.

Quinto. Los cargos de la demanda.

Se acusa la expresión “administradoras” contenida en el artículo 256 de la Ley 223 de 1995. Según el artículo 10°, parágrafo 2°, del Decreto Reglamentario 841 de 1998, se entiende por administradoras del Sistema de Seguridad Social en Salud, las entidades promotoras de salud y las entidades facultadas para cumplir las funciones de éstas y sólo respecto de tales funciones. Es decir, las ARS son también entidades administradoras del Sistema, por cuanto cumplen funciones de las entidades promotoras, pero en el régimen subsidiado.

Ello significa que en el artículo 256 de la Ley 223 de 1995, el legislador contempló una exención en el impuesto de timbre nacional a favor de las Empresas Promotoras de Salud (EPS) y de las Administradoras del Régimen Subsidiado (ARS).

Para lo que interesa en este caso, debe recordarse que sobre el impuesto de timbre, esta corporación señaló:

“El impuesto de timbre ha sido entendido como aquel que grava la suscripción de documentos públicos o privados en donde conste la constitución, existencia, modificación o extinción de obligaciones, siempre que las mismas tengan un monto superior a la cifra establecida cada año por el Gobierno Nacional³. En este orden de ideas, los actos suscritos que dan origen al impuesto de timbre suponen la existencia de intercambio económico de bienes o servicios, sobre los cuales se causa el tributo. Tradicionalmente el impuesto de timbre ha sido considerado económicamente como un impuesto indirecto, pues no tiene en cuenta la capacidad contributiva de quien lo asume, de esa manera, sin importar quien sea el contribuyente, deberá pagarse lo correspondiente al documento suscrito, sin más parámetro que el valor del mismo. Finalmente, se ha reconocido que el citado tributo está dirigido a gravar la capacidad económica de quien suscribe documentos de alto importe, admitiendo que el legislador puede valerse de otras personas distintas de los contribuyentes para asegurar el recaudo del mismo.” (Sentencia C-543 de 24 de mayo de 2005, M.P. Rodrigo Escobar Gil).

Son contribuyentes del impuesto de timbre las personas naturales y sus asimiladas, las personas jurídicas y sus asimiladas, las empresas industriales y comerciales del estado y las sociedades de economía mixta, siempre y cuando intervengan como otorgantes, giradores, aceptantes, emisores o suscriptores en los documentos, así como a su favor se expidan, otorguen o extiendan los mismos (artículos 7°, 11 13, 14, 15, 16 y 17 del Estatuto Tributario)

De manera general, las entidades de derecho público están exentas de pagar el impuesto de timbre nacional.

Según el artículo 532 del Estatuto Tributario, cuando en una actuación o en un documento intervengan entidades exentas y personas no exentas, las últimas deberán pagar la mitad del impuesto de timbre, salvo cuando la exención se deba a la naturaleza del acto o del documento y no a la calidad de sus otorgantes. Lo que significa que cuando las IPS suscriben documentos con las EPS (entidades exentas del impuesto de timbre), aquellas por disposición de la ley deberán pagar la mitad del mencionado impuesto.

Son entidades de derecho público para efectos de esta exención, la Nación, los departamentos, los distritos, los municipios y los organismos o dependencias de las ramas del poder público, central o seccional, con excepción de las empresas industriales y comerciales del Estado y de las sociedades de economía mixta (artículo 533 del Estatuto Tributario)

Para el demandante, la exención del impuesto de timbre nacional contemplada a favor de las administradoras (EPS y ARS) rompe el principio de igualdad y vulnera el artículo 48 de la Constitución, por no incluir como beneficiarias de dicha exención a las IPS.

Pero las IPS no solamente se dedican a la prestación de servicios de salud, sino que también venden servicios de salud, que son cubiertos con recursos diferentes a las UPC, operaciones que al ser ajenas al Sistema de Seguridad Social en Salud, no pertenecen al mismo rango y sí pueden ser gravadas.

Dicho de otra manera, las IPS reciben ingresos adicionales a los del Sistema General de Seguridad Social en Salud, que no pueden considerarse parafiscales, pues los recursos que reciben las IPS no se ejecutan de forma exclusiva en la prestación de servicios de salud.

De manera que la exención concedida a las administradoras no puede extenderse a las IPS, por cuanto no se trata de personas jurídicas de la misma naturaleza, ni sus actividades son las mismas, razón por la cual mal puede hablarse de violación del derecho a la igualdad en la tributación, pues resulta evidente que el hecho gravado no es el mismo. Es decir, si el sujeto pasivo de la obligación tributaria y el hecho que se grava por la ley son diferentes, no existe violación del derecho a la igualdad.

En el hecho generador del impuesto de timbre, su base gravable no está contenida en los ingresos de las personas, ni en sus rentas, sino en sus operaciones, que las IPS realizan con diferentes actores, no sólo con Entidades Promotoras de Salud (EPS) o con Administradoras del Régimen Subsidiado (ARS), razón por la cual pueden ser gravadas con el impuesto de timbre.

Lo anterior significa que en lugar de violar los artículos 48 y 13 de la Carta, como afirman los demandantes, al contemplar la exención tributaria el legislador propende en realidad por utilizar un medio legal para promover la administración eficiente, oportuna y con mayores recursos por parte de las entidades específicamente autorizadas por la ley, buscando con la exención tributaria la primacía del interés general sobre el particular.

Al limitar la exención del impuesto de timbre a las Entidades Administradoras del Sistema General de Seguridad Social en Salud, en lo relacionado con los regímenes contributivo y subsidiado y los planes de que trata la ley 100 de 1993, no hay contradicción alguna en la destinación especial de los recursos de la seguridad social que prescribe el artículo 48 superior, por cuanto es claro que dichos recursos se destinan para los fines propios de la seguridad social.

Sin embargo, cuando se analiza la naturaleza de los recursos de las IPS, se puede concluir que no existe una separación de sus ingresos, como tampoco de sus gastos de administración para la prestación de uno y otro servicio.

De tal manera, si las EPS y las ARS están exoneradas del pago del impuesto de timbre en la hipótesis señalada en el artículo acusado, podrán destinar dichos recursos al cumplimiento de su función como administradores del Sistema General de Seguridad Social en Salud.

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

Como puede observarse, los actores otorgan a la definición que hacen de la expresión acusada unas consecuencias que no corresponden a la realidad y que conducen, por tanto, a concluir que los cargos de la demanda no están llamados a prosperar.

Las IPS, por sus características, no manejan únicamente recursos de carácter parafiscal, asumidos como “los gravámenes establecidos con carácter obligatorio por la ley, que afectan a un determinado y único grupo social o económico y se utilizan para beneficio del propio sector. El manejo, administración y ejecución de estos recursos se hará exclusivamente en la forma dispuesta en la ley que los crea y se destinarán sólo al objeto previsto en ella, lo mismo que los rendimientos y excedentes financieros que resulten al cierre del ejercicio

contable” (artículo 29 del Decreto 111 de 1996). Como afirma en su intervención la representante de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, sus recursos pueden provenir de otra clase de actos, como contratos de medicina prepagada, contratos celebrados con entidades de educación superior para la formación de estudiantes en distintas áreas de la medicina y la salud, que no pueden considerarse como parte del Sistema General de Seguridad Social en Salud.

Adicionalmente, la administración de los recursos del Sistema corresponde únicamente a las EPS y a las ARS.

Con fundamento en esta característica, es claro que, independientemente de los pagos que perciben las IPS por concepto del POS, esas instituciones tienen autonomía administrativa, técnica y financiera y reciben otras retribuciones, que no guardan relación directa con la prestación de los servicios del Sistema General de Seguridad Social en Salud, recursos que le generan otro tipo de utilidades, que pueden ser gravadas por cuanto en ningún caso entran a formar parte del sistema de salud.

La Corte entiende que las IPS reciben ingresos de fuentes distintas a tal Sistema y que no son de destinación específica, a diferencia de lo que sucede con los recursos que perciben las EPS y las ARS (cfr. sentencia C-572 de 15 de julio de 2003, M. P. Jaime Araújo Rentería).

Entonces, al no escindirse cuándo las IPS suscriben contratos o documentos que involucren recursos de naturaleza parafiscal, el legislador frente a su facultad contemplada en el artículo 150 numeral 12 de la Carta, dispuso la exención de tal tributo sólo a favor de las administradoras.

Es claro, conforme a lo expuesto, que la norma acusada no quebranta el derecho a la igualdad en materia tributaria, al mantener el impuesto de timbre para operaciones celebradas por una clase de entidades y, de manera simultánea, eximir de ese gravamen a otras de similar naturaleza que realicen, entre otras, operaciones semejantes, por lo que, en tales circunstancias, no puede predicarse quebranto alguno por el legislador que signifique discriminación a favor de las entidades administradoras del sistema general de seguridad social en salud con respecto a las IPS, que también tienen en su ámbito de acción y provisión otra clase de recursos.

Por lo que hace a la presunta violación del artículo 48 de la Constitución Política, se observa por la Corte que el legislador estableció un sistema general de seguridad social que, apoyado

entre otros principios en la universalidad y la solidaridad, requiere de mecanismos e instrumentos para operar, así como de recursos para su financiación.

De esta suerte, si el legislador previo análisis de la conveniencia para el efecto, autorizó la creación de entidades promotoras de salud (EPS), de administradoras del régimen subsidiado (ARS) y de instituciones que usualmente con propósito lucrativo se dediquen a la prestación de servicios de salud, significa que no tienen todas la misma naturaleza jurídica, ni persiguen iguales objetivos específicos. En tal virtud, si las IPS, además de la realización de actividades directamente vinculadas a la seguridad social, se encuentran autorizadas para cumplir funciones diferentes, en nada se quebranta el artículo 48 de la Carta Política si el legislador no las exime del impuesto de timbre nacional en lo relacionado con los regímenes contributivo y subsidiado y los planes de salud de que trata la Ley 100 de 1993.

Dada la diversidad de la procedencia de los recursos de las IPS, gravar las operaciones de éstas en lo que corresponde con el impuesto de timbre, en nada significa que se estén destinando recursos para fines diferentes a los propios de la Seguridad Social, pues no son identificables ni inmanentes a ésta.

Es más, el propio estatuto tributario en el artículo 532 contempla un beneficio a favor de las instituciones no exentas, pues en el caso de intervenir en la causación del impuesto de timbre una entidad exenta (EPS o ARS) frente a otra no exenta (IPS), ésta deberá pagar únicamente la mitad. Quiere ello decir, que si bien las IPS están gravadas con el impuesto de timbre, el legislador previó que al realizar operaciones propias del Sistema General de Seguridad Social en Salud con las EPS o las ARS, obtienen un beneficio al pagar sólo la mitad de dicho tributo, por la exención de las administradoras.

Como se ve, no es cierta la afirmación según la cual por decisión del legislador se esté imponiendo un gravamen tributario a los recursos destinados exclusivamente a la prestación del servicio de salud, como parte indispensable de la seguridad social, ni mucho menos podría afirmarse que por esta vía se estuviera autorizando de manera directa o indirecta el recaudo de un tributo para distraer los recursos destinados a la seguridad social.

Dentro de todo este contexto, no encuentra la Corte Constitucional que el aparte acusado del artículo 256 de la Ley 223 de 1995 viole el derecho a la igualdad ni el artículo 48 de la Constitución pues, como fue explicado, no está desgravando operaciones de igual categoría, ni destina o utiliza recursos de las instituciones de la seguridad social para fines diferentes a ella.

Por las consideraciones anteriores, se declarará exequible la expresión “administradoras”, contenida en el artículo 256 de la Ley 223 de 1995, por no violar ni el artículo 13 ni el 48 de la Constitución.

VII.- DECISIÓN.

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

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

Declarar EXEQUIBLE la expresión “administradoras”, contenida en el artículo 256 de la ley 223 de 1995, “por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria y se dictan otras disposiciones”, por no violar los artículos 13 y 48 de la Constitución Política.

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

JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO

Presidente

JAIME ARAÚJO RENTERÍA

Magistrado

MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

Magistrado

NILSON PINILLA PINILLA

Magistrado

HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO

Magistrado

ÁLVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Magistrada

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

MARTHA VICTORIA SÁCHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

1 Según 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 de 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 Capacitación -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."

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

3 Véase, artículo 519 del Estatuto Tributario.