

PROHIBICIÓN CONSTITUCIONAL Y LEGAL DE GRAVAR CON EL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD

MANUEL DE JESÚS OBREGÓN*

Sumario:

1. Marco constitucional. 2. Entidades que integran el Sistema General de Seguridad Social en Salud. 3. Evolución de la jurisprudencia constitucional. 4. Prohibición de gravar los hospitales vinculados al Sistema Nacional de Salud. 5. Doctrina de las entidades territoriales. 6. Obligatoriedad del precedente jurisprudencial. 7. Conclusiones y reflexiones.

Motivado por el precedente constitucional establecido por la Sentencia C-1040 del 5 de noviembre de 2003, que cierra un ciclo de discusiones entre las entidades del Sistema General de Seguridad en Salud y las autoridades territoriales del país y con el fin de hacer un breve aporte a la discusión sobre el tema, me permito presentar este ensayo acerca del tratamiento tributario en el impuesto de industria y comercio (ICA), al Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSS).

El problema jurídico que se plantea en este ensayo es la controversia, que lleva más de diez años, entre la jurisprudencia de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado, por una parte; y las autoridades fiscales nacionales y municipales, por otra, frente al tratamiento tributario que debe dársele al SGSS, que hasta la fecha no ha sido claro. El problema se ha centrado en que subsisten

a la vez normas que gravan como normas que prohíben dicho impuesto, por lo cual no ha existido seguridad jurídica y ha tenido que intervenir la jurisprudencia de las Altas Cortes para definir la controversia.

Con el fin de cumplir los objetivos propuestos se inicia el ensayo presentando el marco constitucional y legal del SGSS; luego se presenta un breve resume de la evolución de la jurisprudencia de la Corte Constitucional, en orden cronológico y atendiendo a los temas más importantes que se han desarrollado; seguidamente se aborda el tema de los recursos económicos del Sistema, clasificándolos en excluidos y gravados, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional.

Como complemento a la jurisprudencia constitucional se presenta también la jurisprudencia del Consejo de Estado sobre el tratamiento tributario que debe dársele al

* Abogado, Magíster en Tributación de la Universidad Externado de Colombia. Gerente de Coimpuestos Ltda.

Sistema de Seguridad Social en Salud, en cuanto a la prohibición legal establecida en el literal d, numeral 2, artículo 39 de la Ley 14 de 1983.

Finalmente se presenta la doctrina del Distrito Capital de Bogotá, luego una breve reseña sobre la importancia del precedente constitucional y por último un resumen a modo de conclusión y reflexión.

1. Marco constitucional

Es importante, para empezar, analizar el contenido del artículo 48 constitucional que señala:

La seguridad social es un servicio público de carácter obligatorio que se prestará bajo la dirección, coordinación y control del Estado, en sujeción a los principios de eficiencia, universalidad y solidaridad, en los términos que establezca la ley.

Se garantiza a todos los habitantes el derecho irrenunciable a la seguridad social.

El Estado, con la participación de los particulares, ampliará progresivamente la cobertura de la seguridad social que comprenderá la prestación de los servicios en la forma que determine la ley.

La seguridad social podrá ser prestada por entidades públicas o privadas, de conformidad con la ley.

No se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la seguridad

social para fines diferentes a ella (cursivas fuera del texto).

[...].

Como se puede observar, la seguridad social en salud es un servicio público, que pueden prestar tanto entidades públicas como privadas, bajo la dirección y el control del Estado. La Ley 100 de 1993 reglamenta íntegramente la seguridad social en salud y pensiones. Además, la seguridad social es un derecho fundamental. El inciso 4.º advierte que los “recursos de las instituciones de la seguridad social no se podrán destinar para fines diferentes a ella”, por lo cual se constituye en un aporte parafiscal con exclusiva destinación a la salud. Al respecto ha dicho la Corte:

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

Por tanto, la calidad superior y prevalente del mandato constitucional desplaza toda norma inferior que pueda desvirtuar sus alcances, y, si alguien llegase a invocar con tal objeto las disposiciones de la ley en materia de liquidación forzosa de las instituciones financieras, deben ser ellas inaplicadas, para, en su lugar, hacer que valga el enunciado precepto de la Constitución, según lo dispone el 4 ibídem, en virtud de la inocultable incompatibilidad existente¹.

1. Corte Constitucional, sentencia T-481/00; M. P.: JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ (en este caso la Sala de Revisión, entre otras cosas, resolvió inaplicar las normas de rango legal e inferiores, que permitieran a un banco en proceso de liquidación destinar los recursos del sector salud para fines diferentes). Este precedente fue reiterado por la Sala Primera de Revisión en la sentencia T-696/00 (M. P.: ANTONIO BARRERA CARBONELL).

2. Entidades que integran el Sistema General de Seguridad Social en Salud²

2.1 Con la reforma administrativa del Estado colombiano de 1968, se continuó con la reestructuración del sistema nacional de salud, el cual buscaba integrar los esfuerzos públicos y privados en una atención más eficiente para la población que la existente hasta ese momento, e implementada mediante el Decreto Ley 056 de 1975, “por el cual se establece el régimen de adscripción y vinculación de las entidades que prestan el servicio de salud”, en cuyo artículo 9.º disponía: “Las entidades de derecho privado que presten servicios de salud a la comunidad, por el solo hecho de prestar estos servicios, se entienden vinculadas o adscriptas al sistema nacional de salud”.

En presencia de esta normatividad (Decreto Ley 056/75) fue expedida la Ley 14 de 1983, que en su artículo 39 (numeral 2, literal d) se refería a la prohibición de gravar a “los hospitales adscriptos o vinculados al sistema nacional de salud”. Normatividad que es consecuente con el vocabulario legal de la época y con la necesidad de estimular el fortalecimiento del Sistema Nacional de Salud, creado en 1975.

Posteriormente fue expedida la Ley 10 de 1990, que tenía como fin reorganizar el sistema nacional de salud, pero tuvo poca aplicación, ya que en 1991 fue expedida la Nueva Constitución y con ella la Ley 100 de 1993; sin embargo, esta mantuvo el mismo esquema de la legislación anterior, que era

integrar los sectores de salud públicos y privados. En el artículo 5.º de la Ley 10.º se clasifica el sector salud en dos subsectores, el oficial y el privado; y dentro del privado se mencionan, entre otras “a. las entidades o instituciones privadas de seguridad social y las cajas de compensación; b. fundaciones o instituciones de utilidad común; c. corporaciones y asociaciones sin ánimo de lucro; y d. personas privadas naturales o jurídicas”.

2.2 El Sistema General de Seguridad Social en Salud fue establecido por la Ley 100 de 1993, cuyo objetivo era crear las condiciones de acceso para todos los habitantes del país a un Plan Obligatorio de Salud (POS), que está compuesto básicamente por dos regímenes: el régimen contributivo³ y el régimen subsidiado⁴, y por unas instituciones encargadas de cumplir tales objetivos: las Entidades Promotoras de Salud (EPS)⁵ y las Administradoras del Régimen Subsidiado (ARS)⁶, quienes tienen la obligación de prestar el servicio de salud directamente o por intermedio de las Instituciones Prestadoras de Salud (IPS)⁷.

En cuanto a las EPS, ellas son las responsables de la afiliación y registro de los afiliados y del recaudo de las cotizaciones por delegación del Fondo de Solidaridad y Garantía (Fosyga); por lo cual deben garantizar, directa o indirectamente la prestación del servicio a los afiliados y girar, dentro de los términos de la ley, los excedentes de la Unidad de Pago por Capitación (UPC) a dicho Fondo. Además, pueden operar como ARS.

2. Para mayor detalle se puede consultar el artículo “Imposición al SGSS”, publicado en la Revista 53-2003 del ICDT, pp 61.

3. Artículos 202 y ss. de la Ley 100 de 1993.

4. Artículos 211 y ss. de la Ley 100 de 1993.

5. Artículos 177 y ss. de la Ley 100 de 1993.

6. Artículos 215 y ss. de la Ley 100 de 1993.

7. Artículos 187 y ss. de la Ley 100 de 1993.

En el artículo 181 de la Ley 100 se precisa qué tipo de instituciones puede operar como Entidades Promotoras de Salud, entre las cuales están: las cajas de compensación, las instituciones que presten servicios de medicina prepagada, seguros de salud o las entidades privadas que se creen para tal fin (EPS).

Con la expedición de la Ley 789 de 2002 se creó el Sistema de Protección Social, con el fin de implementar recursos para salud de la población más desprotegida, pero que no varía la estructura del SGSSS. Y finalmente, en el año 2003 se expide el Decreto Ley 205, mediante el cual se reestructura el Ministerio de Protección Social, que ha servido como fundamento para que la Secretaría de Hacienda del Distrito Capital acepte la doctrina⁸ de que “las instituciones de salud privadas están vinculadas al SGSSS” si se encuentran vigiladas y aprobadas por la Superintendencia de Salud⁹.

3. Evolución de la jurisprudencia constitucional

Principales sentencias sobre el tema

La línea jurisprudencial sobre este tema podemos resumirla con las sentencias más importantes de la Corte Constitucional, que han ido aclarando poco a poco el tratamiento legal que debe dárseles a los ingresos del SGSSS, partiendo de la prohibición constitucional contenida el inciso 4.º del artículo 48 Superior, así:

3.1 Sentencia C-465 de 1993

Es importante precisar que las cotizaciones al SGSSS son *aportes parafiscales*; ya que la Constitución no lo ha definido, lo ha hecho la jurisprudencia de la Corte Constitucional. En la Sentencia C-465 del 21 de octubre de 1993, con ponencia del Dr. VLADIMIRO NARANJO MESA, dijo:

La doctrina sobre el tema de las finanzas públicas ha clasificado los ingresos fiscales en tres categorías; en primer lugar, los impuestos; en segundo lugar, las tasas retributivas por prestación de servicios públicos, y finalmente, las contribuciones parafiscales.

La calificación de las cotizaciones en salud como ingresos fiscales o tributos, dentro de la categoría de “contribuciones parafiscales” es importante, como lo veremos más adelante, por cuanto ello denota su destinación específica como recursos para el SGSSS.

3.2 Sentencia C-577 de 1995

Siguiendo con la calificación de las cotizaciones al SGSSS como aportes parafiscales, la Sentencia de la Corte Constitucional C-577 de diciembre de 1995, con ponencia del Dr. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ entra a resolver la demanda de inexequibilidad contra algunos artículos de la Ley 100 de 1993, en la que el Ministerio del Trabajo y Seguridad Social sostenía que en las normas acusadas (Ley 100 de 1993) “no se establecían tasa

8. Memorando Concepto n.º 977 del 10 de abril de 2003, Secretaría de Hacienda de Bogotá, p. 14.

9. CAÑÓN O. LEONARDO, “Evolución de los concepto de seguridad social y sistema de seguridad social en Colombia”, *Diez años del sistema de seguridad social colombiano*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2003, p. 147.

ni contribuciones sino cotizaciones a un sistema de seguros”. Ante lo cual, la Corte en la parte pertinente dijo:

Una de las partes que han intervenido en el presente proceso de constitucionalidad sostiene que las disposiciones fiscales contenidas en el artículo 338 de la Constitución no se aplican a la cotización de que tratan las normas demandadas, pues esta especie tributaria se encuentra regulada por lo dispuesto en los artículos 48 y 49 de la Carta.

Según esta tesis, existe en la Constitución una nueva categoría tributaria, distinta de los impuestos, las tasas y las contribuciones, conformada por los “aportes al sistema de seguridad social en salud y saneamiento ambiental” de que tratan los artículos 48 y 49 del texto constitucional y que corresponde justamente a la cotización obligatoria del sistema de seguridad social de salud.

No encuentra la Corte razones para aseverar que los aportes al sistema de salud pública no tienen la naturaleza de contribuciones parafiscales, y siendo una especie tributaria de esta naturaleza, no existe ningún argumento para excluirla de lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 338, que de manera general se refiere a las “contribuciones” (cursiva fuera del texto).

Como se puede observar, es categórica la afirmación jurisprudencial de la Corte, al calificar como “contribución” las cotizaciones que pagan los afiliados para financiar al Sistema de Seguridad Social en Salud.

3.3 Sentencia C-152 de 1997

La justificación de la jurisprudencia constitucional para considerar los aportes para-

fiscales como de destinación específica, se encuentra en la Sentencia C-152 del 19 de marzo de 1997, con ponencia del Dr. JORGE ARANGO MEJÍA, al decidir sobre la inexequibilidad del artículo 182 de la Ley 223 de 1995, que incluía en la obligación de pagar el aporte parafiscal de origen agropecuario y pesquero a las empresas importadoras de alimentos, que fueron declarados inexequibles, los apartes de la norma, que gravaba a los importadores. La Corte no consideró como beneficiarios de la contribución a los importadores y por ese motivo los excluyó del gravamen.

Según lo que se expuso, los recursos originados en las contribuciones parafiscales se destinan al beneficio del mismo grupo que los tributa. Esto es lo que justifica constitucionalmente, especialmente desde el punto de vista de la equidad, las contribuciones parafiscales: Si en principio es inequitativo gravar solamente un grupo, la equidad se restablece al destinar los recursos producto del gravamen al beneficio de quienes lo tributan. Así se satisfacen los conceptos de justicia y equidad a que se refiere el numeral 9 del artículo 95 de la Constitución, lo mismo que los principios de equidad, eficiencia y progresividad, que consagra el inciso primero del artículo 363.

3.4 Exención al GMF para el SGSSS

Exequibilidad condicionada
Sentencia C-136 de 1999

Más adelante, la Honorable Corte Constitucional, al pronunciarse sobre la exequibilidad del Decreto 2331 de 1998, expedido por el Gobierno Nacional, dentro del estado de emergencia económica, en el cual se creó el impuesto del dos por mil (2/1000),

condicionó en la sentencia respectiva¹⁰ la exequibilidad del párrafo del artículo 29 del mencionado decreto, en el sentido que se incluyera la exoneración para los fondos parafiscales de salud:

Lo propio ocurre con los fondos que administran contribuciones parafiscales, como en el caso de la salud, a cuyos problemas se refirió con razón el Ministro de Salud Pública, en comunicación dirigida al de Hacienda, que hace parte del expediente, en la cual se expone:

“Teniendo en cuenta el preocupante impacto por efectos de la aplicación de la contribución sobre transacciones financieras establecida en el Decreto 2331 del 16 de noviembre de 1998, sobre las operaciones derivadas del manejo de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS), me permito presentar el análisis de esta contribución sobre el mismo recurso el cual varía entre el 8 y el 10 por mil, calculado con base en el promedio de las operaciones financieras que se realizan por concepto de la administración del portafolio de inversiones y los pagos que debe efectuar el Fondo de Solidaridad y Garantía (Fosyga) en desarrollo de su objeto y de cada una de las subcuentas de acuerdo con lo establecido en la Ley 100 de 1993 y los decretos 1283 de 1996 y 1013 de 1998 y los diferentes niveles involucrados en la operación de los giros del régimen subsidiado y del proceso de compensación.

Lo anterior significa, Dr. JUAN CAMILO RESTREPO, que el sector salud estaría trasladando \$85.500 millones aproximadamente para apuntalar los descalabros del sector financiero, debilitando los necesarios re-

ursos con destinación específica que deben orientarse para manejar también la grave crisis del sector.

[...]”.

Por tanto, la exequibilidad del párrafo se condicionará en el sentido de que tampoco son sujetos pasivos del impuesto los tesoros de las entidades territoriales *ni los fondos que administran contribuciones parafiscales*, y en el de que la no sujeción del Banco de la República al tributo únicamente es constitucional en la medida en que las operaciones correspondientes se efectúen en interés del propio Banco Central, y de ninguna manera en interés de terceros, de establecimientos de crédito o de entidades financieras (cursiva fuera del texto).

En el mismo sentido se pronunció la Corte Constitucional en la Sentencia C-363 de 2001, con ponencia del Dr. JAIME ARAÚJO RENTERÍA, en la cual se declaró exequible el artículo 17 de la Ley 608 de 2000, aclarando que la exención al SGSSS estaba contenida en el artículo 23 de la misma Ley, por tanto no se había vulnerado el artículo 48 de la Carta:

3.5 Exención para las IPS

Exequibilidad condicionada
Sentencia C-828 de 2001

Mediante la Sentencia C-828 de 2001, con ponencia del Dr. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, la Corte Constitucional puso de presente que la exoneración del Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF) cubre a todo el SGSSS, sin ninguna excepción. La demanda de inexecutable se presentó por cuanto el artículo 1.º de la Ley 633 de 2000 excluía

10. Sentencia C-136 del 4 de marzo de 1999, M. P.: JOSÉ G. HERNÁNDEZ G.

tácitamente de la exención a las Instituciones Prestadoras de Salud (IPS): El artículo 1.º de la Ley 633 de 2000, rezaba:

Artículo 879. Exenciones del GMF. Se encuentran exentos de Gravamen a los Movimientos Financieros: 10. Las operaciones financieras realizadas con recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, 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 la entidad promotora de salud, a la administración del régimen subsidiado o al pensionado, afiliado o beneficiario, según el caso.*

Al respecto la Corte dijo:

22. El GMF impuesto a las transacciones entre las EPS y las IPS y a las transacciones entre las ARS y las IPS, no puede aplicarse sobre los pagos del servicio de salud que pertenecen al Plan Obligatorio de Salud definido legal y jurisprudencialmente cuando se tutela el derecho a la salud en conexidad con el derecho a la vida e integridad física. Por ello, tal y como lo prescribe la ley para las EPS también, las IPS deben llevar una contabilidad separada en la que se diferencien los recursos por pagos en la prestación de los servicios del POS y los recursos obtenidos por otros servicios complementarios o suplementarios. Las entidades que pertenecen al Sistema General de Seguridad Social en Salud cubiertas por la exención al GMF son las definidas por la Ley 100 de 1993 (cursiva fuera del texto).

Con fundamento en el considerando anterior, la Corte declaró executable condicionado el numeral 10 del artículo 879 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 1.º de la Ley 633 de 2000, con el sentido de que la exención se extendiera a las transacciones financieras que efectúen las IPS.

3.6 Ingresos excluidos y gravados

Una vez aclarado el punto anterior, sobre la naturaleza parafiscal de los ingresos del SGSSS, queda por resolver cuáles ingresos del Sistema pertenecen al SGSSS y por tanto están exonerados de impuestos (ICA) y cuáles no. Para ello debemos, en primera instancia, desglosar los recursos del Sistema.

1.1.1 Recursos del Sistema

La doctrina tributaria ha precisado que los recursos del SGSSS son los siguientes:

- i. Las cotizaciones obligatorias (aportes parafiscales) que se pagan al Sistema y que actualmente equivalen al 12%, artículo 204 de la Ley 100 de 1993. Y de la cual deriva la UPC, que se reconoce a las EPS, para financiar el POS contributivo o subsidiado.
- ii. Las cuotas moderadoras¹¹ y copagos¹² que pagan a las EPS por la prestación del servicio, arts. 187 y 168 de la Ley 100 de 1993.
- iii. El valor que cancela el Fosyga a las EPS por los fallos de tutela como el reconocimiento de atención de servicios y medicamentos por fuera del POS.

11. Las cuotas moderadoras son bonos o tiquetes que se cobran cuando se presta el servicio de consulta médica, exámenes de diagnóstico e imagenología y de urgencias. Acuerdo 30 de 1996 de CNSSS.

12. Los copagos son aportes en dinero que pagan los afiliados al Sistema por la prestación del servicio de salud. Acuerdo 30 de 1996 del CNSSS.

iv. Los pagos de las aseguradoras de riesgos profesionales (ARP) a las EPS e IPS por la atención de enfermedades cubiertas por las ARP.

v. Los pagos a las IPS por atención de eventos catastróficos, accidentes de tránsito y urgencias de no afiliados al Sistema, artículos 187 y 168 de la Ley 100 de 1993.

vi. Los rendimientos financieros que generen las cotizaciones, que se deben destinar para financiar el recaudo de las cotizaciones, artículo 16 Decreto 1013 de 1998.

vii. Las transferencias al régimen subsidiado, artículo 214 de la Ley 100 de 1993.

1.1.2 Recursos que no pertenecen al SGSSS

La misma doctrina ha establecido los ingresos que obtienen las EPS y las IPS que no pertenecen al SGSSS, que podemos resumirlos de la siguiente manera: i. los planes complementarios de salud, artículo 169, Ley 100 de 1993, ii. los planes de medicina prepagada y seguros de hospitalización y cirugía y iii. los directamente pagados por los usuarios por mera liberalidad o por no pertenecer al Sistema.

1.1.3 Ingresos excluidos

Corte Constitucional Sentencia SU-480 de 1997

Los entes territoriales y el Ministerio de Hacienda, que han venido gravando y pretenden continuar gravando con impuesto al SGSSS, en un principio quisieron desconocer la calidad de aportes parafiscales de las cotizaciones en salud; y luego, conocida la jurisprudencia de la Corte, han tratado de desnaturalizar la calidad de los ingresos del Sistema, argumentando que la Unidad de Pago por Capitación (UPU) pierde su

naturaleza parafiscal cuando es recibida por las IPS; lo cual ha sido aclarado por la jurisprudencia constitucional desde 1997, precisando cuáles son los ingresos de las EPS. Mediante la Sentencia SU-480, del 25 de septiembre, con ponencia del Dr. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO:

La seguridad social prestada por las EPS tienen su soporte en la totalidad de los ingresos de su régimen contributivo, por consiguiente, forman parte de él: a. las cotizaciones obligatorias de los afiliados con un máximo del 12% del salario base de cotización, el cual no podrá ser inferior al salario mínimo; b. también ingresan a este régimen contributivo las cuotas moderadoras, los pagos compartidos (art. 27 del Decreto 1938 de 1994), las tarifas y las bonificaciones de los usuarios; c. además, los aportes del presupuesto nacional.

Como la Sentencia (SU-480-97) no mencionaba a las IPS sino solamente a las EPS, los promotores del gravamen argumentaban que la Unidad de Pago por Capitación (UPC) perdía su carácter de tal cuando las recibían las IPS por pago de servicios; por ello, fue muy importante la jurisprudencia de la Sentencia C-828-01, ya mencionada, en la cual se incluyeron las IPS como instituciones del SGSSS, mencionándolas expresamente como excluidas del gravamen.

1.1.4 Gravamen a servicios por fuera del Plan Obligatorio de Salud (POS)

Impuesto de Industria y Comercio
Sentencia C-1040 de 2.003

De acuerdo con lo establecido en los considerandos 9 y 16 de la Sentencia C-1040-03, pueden ser gravados algunos recursos del Sistema como: i. los planes complemen-

tarios de salud, artículo 169, Ley 100 de 1993; ii. los planes de medicina prepagada y seguros de hospitalización y cirugía y iii. los directamente pagados por los usuarios por mera liberalidad o por no pertenecer al Sistema.

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

1.2 Impuesto de Industria y Comercio

Exclusión para las IPS

Por intermedio de la Sentencia C-1040 de 2003, que declaró inexecutable apartes del artículo 111 de la Ley 788 de 2002, que gravaba parcialmente con el Impuesto de Industria y Comercio los ingresos del régimen contributivo –en un 20%– y del régimen subsidiado –en un 15%– aclarando que la prohibición era extensiva a las Instituciones Prestadoras de Salud (IPS), ya que estas pertenecían al SGSSS. También dejó en claro la jurisprudencia de la Corte que los recursos que destinan las entidades del Sistema como gastos administrativos son excluidos de cualquier gravamen. En la parte pertinente dijo:

13. La Unidad de Pago por Capitación no puede ser objeto de ningún gravamen pues todos los recursos que la integran, *tanto los*

destinados obligatoriamente a la prestación del servicio de salud como los administrativos, son de carácter parafiscal en la medida en que están afectos en su totalidad a la prestación de los servicios de seguridad social en salud previstos en el POS.

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

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

4. Prohibición de gravar los hospitales vinculados al Sistema Nacional de Salud

Ley 14 de 1983

Una vez estudiada la jurisprudencia constitucional sobre el tratamiento tributario al SGSSS, debemos analizar la jurisprudencia del Consejo de Estado sobre el mismo tema, la cual, de antemano debemos advertir, no ha sido acogida, en su totalidad, por los entes territoriales, como sí lo ha sido la de la Corte Constitucional.

4.1.1 Vinculación de las instituciones prestadoras de salud

Sentencia expediente n.º 5766 de 1994

En la sentencia expediente 5766, del 18 de noviembre de 1994, con ponencia del Dr. JAI-ME ABELLA ZÁRATE, el Consejo de Estado, ante demanda presentada por la Fundación Santa fe de Bogotá, contra el Distrito Capital, cuyos argumentos se fundamentaban en los artículo 39 de la Ley 14 de 1983; artículo 4.º, numeral 4 del Acuerdo 21 de 1983; y artículo 9.º del Decreto 356 de 1975, por cuanto la Fundación discutía que era una entidad que hacía parte del Sistema Nacional de Salud y se encontraba vinculada a este por prestar servicios de salud a la comunidad. El Consejo de Estado acogió los argumentos de la demanda, con la siguiente consideraciones:

Conforme a lo anterior, establece la Sala que el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 señaló de manera taxativa las prohibiciones a los municipios en relación con el impuesto de Industria y Comercio, las cuales fueron reiteradas en el Acuerdo 21 de 1983, cuerpo regulador del tributo en el Distrito Capital y que cobijó expresamente “los servicios prestados por los hospitales o

Vinculados al Sistema Nacional de Salud”, en la forma prevista en los decretos 056 y 356 de 1975.

De suerte que el conjunto de organismos que se dedican a procurar la salud de la comunidad constituyen el denominado Sistema Nacional de Salud.

Así, las entidades de derecho privado, por el solo hecho de prestar servicios de salud a la comunidad, se entienden vinculadas al Sistema Nacional de Salud; de donde se colige que el concepto “vinculación” tiene una definición especial, “para efectos del Servicio Nacional de Salud”, ligada a la finalidad del servicio público de salud, que por el hecho de prestarlo, la entidad de derecho privado se integra o vincula al régimen del Sistema Nacional de Salud.

4.1.2 Servicios hospitalarios

Sentencia expediente 10.888 de 2001

Mediante la Sentencia 10.888, del 2 de marzo de 2001, el honorable Consejo de Estado ratifica su línea jurisprudencial, establecida en la Sentencia 5766 de 1994, adecuando la prohibición establecida en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 a los postulados de la Ley 10 de 1990, y con fundamento en los artículos 5.º y 7.º de la mencionada Ley; el artículo 6.º del Decreto 3070 de 1983 y el Decreto Municipal de Floridablanca n.º 230 de 1993, con lo cual se actualiza y confirma la prohibición de gravar los recursos de las instituciones de salud vinculadas al SGSSS.

Servicio hospitalario

Otra aspecto que debió abordar esta jurisprudencia fue la definición de la palabra *hospital*, que el *Diccionario* de la Real Academia Española denomina “establecimiento

en que se curan los enfermos”, ya que los entes municipales lo entendían como los llamados “hospitales” que son entidades de derecho público, no aplicable a las instituciones prestadoras de salud privadas. El Consejo de Estado acogió ese vocablo para todas las instituciones de salud donde se ofrecen servicios hospitalarios para la salud humana. Al respecto el Consejo de Estado dijo:

De acuerdo con las normas legales referenciadas, son actividades no sujetas al impuesto de Industria y Comercio los servicios de salud prestados a través de las entidades hospitalarias adscritas o vinculadas al sistema nacional de salud, entendiéndose que a dicho sistema pertenecen todas las entidades que según la normatividad aplicable, integran el Sistema Nacional de Salud.

Al respecto el Decreto 356 de 1975 “por el cual se establece el régimen de adscripción y vinculación de las entidades que prestan servicio de salud”, disponía en su artículo 9.º: “Las entidades de derecho privado que presten servicios de salud a la comunidad, por el solo hecho de prestar estos servicios, se entienden vinculadas al Sistema Nacional de Salud”.

Si bien la Ley 10 de 1990, “Por la cual se reorganiza el Sistema Nacional de Salud y se dictan otras disposiciones”, derogó expresamente en su artículo 52 el anterior Decreto, no excluyó del sistema nacional de salud a las entidades de derecho privado, sino que por el contrario, las incluyó de manera expresa en su artículo 5.º así:

5. Doctrina de las entidades territoriales

El Distrito Capital de Bogotá, que siempre ha marcado la pauta en materia de doctrina sobre los impuestos territoriales, mantiene la posición de gravar o de excluir del impuesto de Industria y Comercio a las instituciones pertenecientes al SGSSS (EPS, ARS, IPS), dependiendo de la calidad del sujeto pasivo y de la base gravable, que se puede resumir de la siguiente manera:

5.1 Con respecto a la base gravable ha manifestado el Distrito Capital que atiende la jurisprudencia constitucional de excluir los ingresos que pertenecen al POS y de gravar los recursos del Sistema que no pertenecían al mismo, como “los planes complementarios de salud y medicina prepagada, seguros de salud y servicios particulares”, como lo dispone la Sentencia C-1040 de 2003. Lo anterior lo están cumpliendo en la práctica por cuanto en el último Concepto Jurídico¹³ del 10 de abril de 2003 habían manifestado que gravarían aun los llamados gastos administrativos, como lo disponía el artículo 111 de la Ley 788 de 2002, que fue declarado inexecutable.

5.2 En cuanto a la calidad del sujeto pasivo, ha manifestado en el último Concepto Jurídico¹⁴, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983, que: las instituciones prestadoras de salud (IPS), adscritas o vinculadas al SGSSS, en las que medie control de tutela por parte del Estado, no están sujetas al impuesto de industria y comercio (ICA), siempre y cuando demuestren la vinculación al SGSSS y el control de tutela por parte del Estado, atendiendo de

13. Secretaría de Hacienda de Bogotá, Memorando Concepto n.º 977 del 10 de abril de 2003.

14. Concepto n.º 977, ibíd., p. 16.

esta manera la jurisprudencia de Consejo de Estado, ya comentada.

5.3 IPS vinculadas

Una tercera exclusión, que puede surgir de la doctrina del Distrito Capital y de la jurisprudencia comentada, es que puedan quedar excluidos del gravamen los recursos de los planes complementarios y suplementarios de salud, como la medicina prepagada, los planes de hospitalización y cirugía y la atención a particulares, si quien los presta es una IPS vigilada por el Estado por intermedio de la Superintendencia de Salud u otra semejante, como es lo normal en este tipo de instituciones, ya que la prohibición legal (Ley 14 de 1983) es por la calidad del sujeto pasivo y no por la calidad de los ingresos. La exclusión es personal.

6. Obligatoriedad del precedente jurisprudencial

Precisar la obligatoriedad del precedente constitucional en materia tributaria, por sí solo, ameritaría un estudio muy detallado, que no sería del alcance de este ensayo. Sin embargo, es importante manifestar que la Corte Constitucional ha sido clara en afirmar, en reiterados fallos¹⁵, la obligatoriedad de atender no solo la parte resolutive de las sentencias sino la *ratio decidendi*, es decir, los fundamentos directos de la parte resolutive, para no incurrir en prevaricato, que ella denomina “vías de hecho”, por atentar contra el principio constitucional de igualdad;

aclarando que si los operadores judiciales se apartan de la línea jurisprudencial, establecida por las Altas Cortes, deben justificar plenamente las causas de su disidencia, para no caer en dicha figura.

Para precisar un poco más la importancia del precedente jurisprudencial, quiero referirme al ensayo “El precedente jurisprudencial”¹⁶, escrito por el profesor ALEXEI JULIO ESTRADA, quien después de citar la jurisprudencia del año 2001 sobre el tema, concluye lo siguiente:

Del anterior recuento jurisprudencial queda claro que durante el año 2001 la Corte Constitucional consolidó su jurisprudencia con respecto a la obligatoriedad del precedente en varios sentidos: en primer lugar, determinó el papel de la jurisprudencia dentro del sistema de fuentes y le dio el carácter de fuente principal con eficacia vinculante; en segundo lugar, afirmó que el precedente jurisprudencial tiene eficacia obligatoria no sólo en materia constitucional sino también respecto de la doctrina sentada por las Altas Cortes de las restantes jurisdicciones.

Por lo cual se puede afirmar que si las autoridades de los entes territoriales encargadas de administrar el Impuesto de Industria y Comercio no atienden los precedentes establecidos por la Corte Constitucional y el Consejo de Estado, los contribuyentes afectados podrían presentar acciones de tutela contra los funcionarios respectivos, por prevaricato (error inexcusable en la aplicación de la ley), ya que estarían acudiendo a vías de hecho contra el contribuyente, al desatender el principio

15. Para mayor detalle se puede consultar el libro *El derecho de los jueces*, del profesor DIEGO EDUARDO LÓPEZ MEDINA, Bogotá, Legis, 2002.

16. ALEXEI JULIO ESTRADA. “El precedente jurisprudencial”, *Anuario de Derecho Constitucional*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, p. 62.

constitucional de igualdad.

Observemos cómo la jurisprudencia de la Corte Constitucional prohíbe gravar los recursos del Plan Obligatorio de Salud (POS) y la del Consejo de Estado todos los recursos que reciben las Instituciones Prestadoras de Salud que se consideren como vinculadas al Sistema. Las autoridades de los entes territoriales, por regla general, no han atendido la jurisprudencia Constitucional ni la del Consejo de Estado, en cuanto a la prohibición de no gravar las instituciones vinculadas al SGSSS.

Conclusiones y reflexiones

1. *Recursos del POS excluidos.* Con fundamento en la jurisprudencia constitucional referida, quedan excluidos del Impuesto de Industria y Comercio (ICA) los recursos del SGSSS, en cuanto se refiere a los ingresos para financiar el Plan Obligatorio de Salud (POS), que están constituidos principalmente por Unidad de Pago por Capitación (UPC), los llamados copagos, las cuotas moderadoras, las tarifas y los recursos del presupuesto nacional y territorial.

2. *Recursos del POS gravados.* De acuerdo con la misma jurisprudencia constitucional, quedan gravados los recursos del Sistema que no pertenezcan al POS, como serían: i. los planes complementarios de salud (art. 169, Ley 100 de 1993), ii. los planes de medicina prepagada y seguros de hospitalización y cirugía y iii. los directamente pagados por los usuarios por mera liberalidad o por no pertenecer al Sistema.

3. *IPS vinculada al SGSSS.* Como la jurisprudencia constitucional solo excluye los recursos del POS, por cuanto su análisis se ha fundamentado en el artículo 48 Constitucional, que “prohíbe gravar con tributos los

recursos del Sistema, por constituir aportes parafiscales con destinación específica” pero que con los mismos argumentos permite gravar los recursos de las IPS que están por fuera del POS, que he citado en el numeral anterior, cobra importancia la jurisprudencia del Consejo de Estado que prohíbe gravar las IPS vinculadas al SGSSS y que se fundamenta no en la Constitución, sino en una norma legal, como lo es la Ley 14 de 1983.

4. *Exclusión de las IPS vinculadas.* De acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado, que ha sido reconocida por las autoridades del Distrito Capital de Bogotá, estarían excluidas del gravamen del Impuesto de Industria y Comercio las instituciones prestadoras de salud (IPS), como las clínicas que presten servicios hospitalarios, que estén vinculados al SGSSS y tengan, además, control de tutela por parte del Estado (Superintendencia de Salud), no solamente por los recursos del Plan obligatorio de Salud (POS) sino por todos aquellos que perciban por la atención de servicios de salud, ya que la exclusión se concede por la calidad de sujeto pasivo y no por la naturaleza de los ingresos (art. 39, Ley 14 de 1983).

5. *Pago de lo no debido.* Por lo expuesto en los numerales anteriores, en concordancia con la jurisprudencia de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado y la doctrina de las autoridades de Bogotá, se deduce que los entes territoriales han venido cobrando a las instituciones de salud el Impuesto de Industria y Comercio (ICA) sin ningún fundamento legal, más bien, pretermitiendo una prohibición legal (art. 39 Ley 14 de 1983) o una constitucional (art. 48 constitucional), y las instituciones de salud (IPS) han pagado un impuesto que no se debía, conminadas por las autoridades territoriales.

6. Devolución del pago de lo no debido.

Por los motivos anteriores es viable que las IPS soliciten el reembolso, poniendo de presente que las autoridades municipales pueden argumentar que las *sentencias de inexequibilidad* rigen desde la fecha de la misma, a menos que la Corte resuelva lo contrario¹⁷, lo cual no ha ocurrido en el tema del impuesto de Industria y Comercio, y que las *sentencias*¹⁸ de nulidad del Consejo de Estado pueden ser retroactivas *ex tunc* (“desde entonces”) pero sobre procesos que no constituyan cosa juzgada o no estén en firme, de tal manera que las liquidaciones privadas u oficiales que se encuentran en firme no podrían ser objeto de devolución. Ante esta dificultad doctrinal, los contribuyentes afectados tendrían que argumentar que ha existido “abuso del derecho” por parte de los municipios o que han usado “vía de hecho” al cobrar un impuesto que estaba prohibido por la Constitución o la Ley.

Bibliografía

AA. VV. *Lecturas en Derecho Fiscal*, 1.ª ed., Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2003.

AA. VV. *Anuario de Derecho Constitucional*, 1.ª ed., Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2003.

ABELLA ZÁRATE, JAIME. *Procedimientos constitucional y contencioso administrativo en materia tributaria*, 1.ª ed., Bogotá, Legis, 1999.

CARRASCO, EMILIO. *Diez años del sistema de seguridad social colombiano*, 1.ª ed., Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2003.

“El impacto de la jurisprudencia de la Corte Constitucional en la creación y el desarrollo del derecho”, *Revista de Derecho Público*, n.º 15, Bogotá, Universidad de Los Andes, 2002.

INSIGNARES GÓMEZ ROBERTO. *Estudios de derecho constitucional tributario*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2003.

Instituto Colombiano de derecho Tributario, *Revista* n.º 53/2003.

Legis. *Diez años de jurisprudencia sobre seguridad social 1991-2000*, 1.ª ed., Bogotá, Legis, 2000.

LÓPEZ MEDINA, DIEGO EDUARDO. *Teoría impura del derecho*, 1.ª ed., Bogotá, Legis, 2004.

LÓPEZ MEDINA, DIEGO EDUARDO. *El derecho de los jueces*, 1.ª ed., Bogotá, Legis, 2000.

Revista de Derecho Fiscal, n.º 1, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2003.

17. Artículo 45, Ley 270 de 1996.

18. Consejo de Estado, Expediente n.º 5323 del 7 de abril de 1995, C. P.: DELIO GÓMEZ LE-