

Andrés Alberto Quiñones Quintero

Análisis sobre la protección constitucional de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud en relación con los Gastos Administrativos de las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud (IPS) desde la perspectiva de tres impuestos (GMF, IVA e ICA)

Maestría en Derecho del Estado con Énfasis en Derecho Tributario

Bogotá, Colombia 2020



Universidad Externado de Colombia

Facultad de Derecho

Maestría en Derecho del Estado con Énfasis en Derecho Tributario

Rector:	Juan Carlos Henao
Secretaria General:	Martha Hinestroza
Director Departamento de Derecho	Olga Lucía González Parra
Fiscal:	
Director de tesis:	Victoria Eugenia Hoyos Londoño
Presidente de tesis:	Roberto Carlos Insignares
Jurados de tesis:	Andrés Ordoñez
	Eduardo Cubides

Dedicatoria

Han sido muchas las personas que han aportado tanto para el inicio, como para la culminación de este trabajo. Trataré de agradecerle a todas, pero, siendo tantas, espero que me excusen si al momento de escribir estos agradecimientos no les he nombrado. Sepan, empero, que mi corazón no les ha olvidado.

A mi pareja de vida, Yazmín Janovi, mi apoyo e inspiración.

A mis padres, Patricia y Francisco, que me transmitieron el amor por la academia.

A mis hermanos, Diana Cristina y Juan David, mis motores.

A Ismael y Teresa, por su soporte.

A mis amigos del mundo derecho de la seguridad social, que me han alentado incansablemente a terminar este trabajo, Alejandra, William, Allison, Laura, Adriana, Rafael y Tatiana.

A mis amigos del mundo del Derecho Fiscal, Francy, Víctor y Laura, quienes constantemente alimentan esta pasión.

A Hicsa, mi primera mentora, pues por su guía y buenos oficios empecé esta maestría.

A Jersson, Rosa Amelia y Juan Manuel, que me acogieron no en su casa, sino en su hogar en cada visita a la Universidad.

A todos ustedes, ¡Mil gracias!

Contenido

Introducción	5
Capítulo I Ubicación Conceptual.....	10
Aspectos Generales del Sistema General de Seguridad Social en Salud	11
Fundamentos constitucionales	11
Organización del Sistema.....	11
Ciclo económico del Sistema	19
Impuestos bajo estudio:.....	24
Impuesto Sobre las Ventas.	24
Gravamen a los Movimientos Financieros.....	27
Impuesto de Industria y Comercio	29
Capítulo II	32
Tratamiento Impositivo de los recursos de la Salud en Colombia en la jurisprudencia nacional.	33
GMF	33
Impuesto de Industria y Comercio.....	43
Conclusiones	54
Bibliografía.....	61
Jurisprudencia.....	64

Introducción

Para empezar, vale la pena recordar a Guastini (2015) y reconocer que cualquier predicado, en especial los normativos, se ve afectado por lo que se ha denominado como vaguedad extensional, esto es la indeterminación sobre qué hechos caen dentro del marco silogístico de un presupuesto normativo.

Así, aunque como menciona este autor «*dada una norma cualquiera, hay casos a los que ésta es seguramente aplicable [y] casos a los que seguro no puede ser aplicada*» (Guastini, Op. Cit.), también hay «*casos “dudosos” o “difíciles” (hard cases, como se suele decir) para los que la aplicación de la norma es discutible*».

En este documento, se partirá de la previsión del artículo 48 de la Constitución Política de Colombia, en virtud del cual los recursos de la seguridad social sólo pueden ser utilizados en la misma para analizar, ante la indeterminación por vaguedad extensional de este enunciado normativo, si es predicable respecto a la imposición en rentas que, proviniendo de pagos adscritos al Sistema General de Seguridad Social en Salud, se encuentran en manos de los Prestadores de Servicios de tal sistema y son utilizadas para sufragar gastos administrativos en beneficio del mismo sistema.

Este enunciado parece suficientemente claro en lo que tiene que ver con su el núcleo duro, en el que se puede afirmar que es predicable respecto de las rentas que normativamente se han designado como de la seguridad social. Por ejemplo, la parte del situado fiscal que va para las regiones y que debe ser utilizada en gastos de salud o, sin mucha discusión, el dinero que se les otorga a las Entidades Promotoras de Salud para que garanticen la atención a sus afiliados y que proviene de las cotizaciones que estos mismos han realizado.

Esta claridad, como se verá en el desarrollo de este trabajo, es más baja respecto de las mismas rentas cuando ya han sido dispuestas por estas entidades administradoras, para el pago de los servicios que les han dado objeto y aún menor,

en tratándose de los gastos que sólo tienen una relación indirecta con la satisfacción de necesidades en seguridad social, como los gastos administrativos.

Más en la periferia, se encuentran aquellos recursos que teniendo como origen su disposición para hacer efectiva las garantías de seguridad social, siguen estando dentro del ciclo económico de las mismas, pero cuya disposición ya no está en manos de las entidades administradoras (retomaremos este concepto más adelante), sino en manos de las instituciones que prestan directamente los servicios y que son utilizados para prestar dichos servicios.

Y finalmente, en la zona más alejada del núcleo duro del enunciado normativo, se tendrán, evidentemente, los gastos que tienen relación indirecta, pero necesaria con el servicio que se presta, esto es, de nuevo, los gastos administrativos, pero de estas instituciones que no administran los recursos, pero que realizan la prestación del servicio en sí.

Se puede graficar esta situación así:

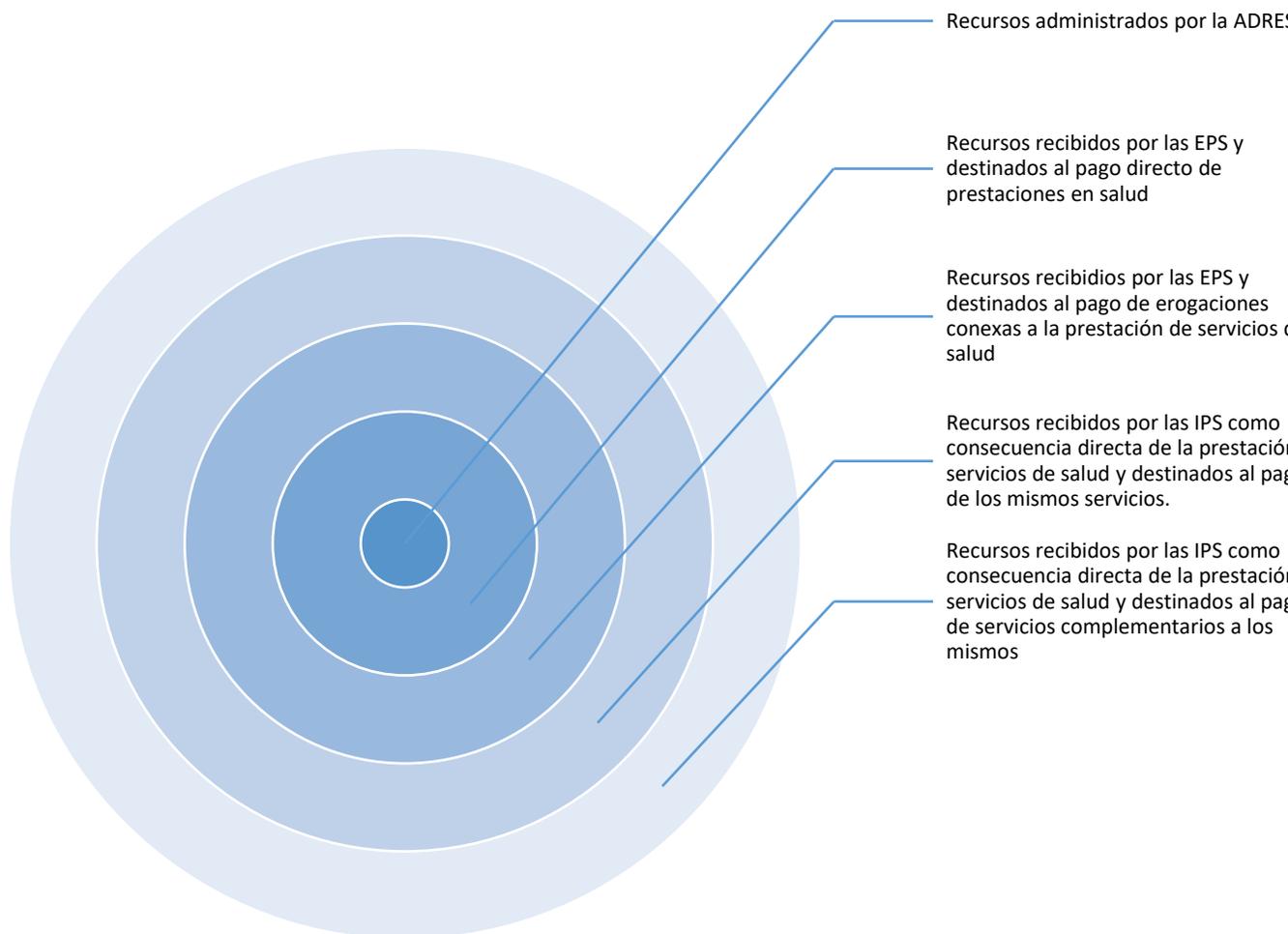


Gráfico 1. Vaguedad extensional en el artículo 48 de la Constitución Política colombiana. Creación propia.

Dicho lo anterior, para la elaboración de este trabajo, se hará enfoque en el último anillo o nivel de la sombra de extensionalidad del enunciado constitucional mencionado, por lo que la pregunta problema será la siguiente: ¿Los recursos erogados como gastos administrativos de las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud se encuentran cubiertos por el mandato de destinación específica de

recursos de la seguridad social y, en tal sentido, se encuentra proscrito su gravamen?

Para tratar de resolver tal cuestión o, cuando menos, determinar los elementos que permitirán hacerlo a futuro, se hará un recuento sobre la forma en que se encuentra estructurado el Sistema General de Seguridad Social en salud: en primer lugar, se estudiarán las funciones y ubicación de sus distintos integrantes con énfasis en las Entidades Promotoras de Salud y las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud. En segundo lugar, se analizarán, dentro de este esquema, como fluyen los recursos del sistema desde su obtención por parte de las primeras entidades, bien como cotizaciones o como compensaciones hasta el desembolso de estos por parte de las Instituciones Prestadoras como gastos administrativos, pasando por las situaciones excepcionales en las que éstas reciben los recursos la intermediación de las Entidades Promotoras de Salud.

Posteriormente, dado que este trabajo está enfocado en el derecho tributario, se pasará a mostrar, a grandes rasgos, cómo están estructurado los tres impuestos sobre los cuales se analizará la protección constitucional a los recursos de la salud, a saber, Gravamen a los Movimientos Financieros, Impuesto sobre las Ventas e Impuesto de Industria y Comercio. La selección de estos tributos no es caprichosa pues, como se evidenciará en el acápite correspondiente, las características esenciales de cada uno de ellos será clave para determinar el alcance de la protección a los recursos de la seguridad social.

Después, se mostrará cómo ha entendido el legislador, la Corte Constitucional y el Consejo de Estado han entendido la forma en que opera dicha protección y se realizará una reseña crítica de las mismas de acuerdo con lo que se haya logrado evidenciar hasta entonces.

Este trabajo es pertinente en tanto podrá dotar a los operadores jurídicos de herramientas que les permitirán interpretar, dentro de las dinámicas de un sector permanentemente ávido de recursos, los alcances de una disposición constitucional

que tiene la capacidad de mejorar o empeorar el flujo de caja de las instituciones del sector o de la misma administración de impuestos.

Capítulo I Ubicación Conceptual

En este capítulo, se intentará mostrar al lector los aspectos generales que servirán como base para responder la pregunta esbozada en la introducción. Así las cosas, como se mencionó, se hará un repaso sobre los fundamentos normativos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, límite conceptual de este trabajo, para, después, reseñar brevemente la organización interna de este sistema, haciendo especial énfasis en las funciones de las Entidades Promotoras de Salud como entidades de aseguramiento y en las que corresponden a las Instituciones Prestadoras de Salud, como prestadoras de los servicios asegurados.

Hecho lo anterior, este escrito procederá a describir el aspecto económico del sistema, punto central para el análisis de este trabajo. En este punto se tratará la naturaleza de los recursos que financian el sistema, desglosando sus fuentes, sus posibles erogaciones y las consecuencias de su naturaleza, así como los mecanismos de control que les son impuestos.

Dentro del aspecto económico del sistema, también se evidenciará como están regulados y que se entiende por *gastos administrativos*, finalizando, con esto, la exposición sobre los aspectos generales del Sistema General de Seguridad Social en Salud que son pertinentes para los efectos de este trabajo.

Una vez expuesto lo anterior, se hará una brevísima reseña sobre los aspectos generales, tanto teóricos como regulatorios, del Impuesto sobre las Ventas, del Gravamen a los Movimientos Financieros y del Impuesto de Industria y Comercio para, posteriormente, profundizar en su regulación legal y reglamentaria en relación con la realización de actividades ligadas a la prestación de servicios de salud en general y de aquellas relacionadas directamente con el Sistema General de Seguridad Social en Salud, en particular.

Aspectos Generales del Sistema General de Seguridad Social en Salud

Fundamentos constitucionales

El artículo 48 de la Constitución Política determinó la seguridad social como un servicio público bajo la dirección, coordinación y control del Estado, cuya cobertura progresiva debía ser garantizada por éste con la participación de los particulares.

Por su parte, el artículo 49, estableció la atención de la salud como un servicio público a cargo del Estado, el cual estaría obligado a garantizar el acceso, a todas las personas, a servicios de promoción, protección y recuperación de la salud.

El segundo inciso del artículo en mención adelanta, en cierta medida, la estructura que debería tener el sistema desarrollado para cumplir con la garantía reseñada:

Prescribe que el Estado estará a cargo de la organización, dirección y reglamentación de los servicios de salud; será el encargado de establecer las políticas para que sea posible la prestación de servicios de salud por entidades privadas y, como tendrá facultades de vigilancia y control sobre las mismas.

Finalmente, determina que deberá establecer las competencias de «la Nación, las entidades territoriales y los particulares» y determinar los aportes a cargo de estos según los términos que legalmente sean establecidos.

Organización del Sistema

Antes de la entrada en vigor de la Constitución Política de 1991, la organización para la prestación del Servicio Público de Salud se encontraba regulada en la Ley 10 de 1990. En vigencia de esta legislación, el Sistema de Salud se encontraba integrado por las organizaciones locales y seccionales de salud, las entidades privadas de salud y las entidades públicas y privadas de otros sectores en los aspectos relacionados con el sistema de salud.¹

Así las cosas, el artículo 5° de dicha ley, preveía dos subsectores: el oficial, integrado por las entidades públicas que dirigieran o prestaran servicios de salud,

¹ Artículo 4°, Ley 10 de 1990.

las entidades descentralizadas del orden nacional y los distintos órdenes territoriales, las dependencias directas de la nación y de las entidades territoriales, las entidades o instituciones públicas de seguridad social en lo que respecta a servicios de salud y la Superintendencia Nacional de Salud. Y el subsector privado, integrado por las entidades o personas que prestaran el servicio de salud a particulares que pudieran pagar sus servicios.

Al respecto, Morales (2000) ha criticado que este sistema lo fue únicamente en apariencia, pues a su modo de ver, el subsector privado y dentro del público el de la seguridad social, encargado de prestar servicios a los cotizantes y sus familias y el público en sentido estricto que ponía a disposición de la población pobre los servicios de salud que fueran requiriendo, realmente se comportaban de una forma totalmente desarticulada y poco complementaria.

Bajo este contexto, fue promulgada la Ley 100 de 1993, que creó un sistema de Seguridad Social Integral dentro del cual se encuentra el Subsistema de Salud dejando, empero, vigente la Ley 10 de 1990 para todo lo que no fuera regulado por aquella que, para el caso de esta investigación, se puede resumir en el mantenimiento del subsidio a la oferta para la población pobre sin acceso al régimen subsidiado.

Así las cosas, en el aspecto económico el Sistema pasa de basarse en la coexistencia de la prestación de servicios de salud para trabajadores formales sufragados por sus propias cotizaciones, del mantenimiento de una oferta institucional de hospitales públicos para la atención de personas sin capacidad de pago y de un régimen de autorización para la prestación del servicio de salud a particulares que pudieran pagar por servicios a uno, en el que, a partir de la cotización de empleados, empresas y trabajadores independientes, se formaría una bolsa común para atender a población sin capacidad de pago y a los cotizantes mismos y, en el que se permitiría, igualmente, la prestación de servicios diferenciados a quienes pudieran pagarlos.

En el aspecto organizativo, según lo previsto en la ley 100, el sistema pasa de estar dividido en los subsectores que había previsto la ley 10, para estar compuesto por ocho clases de actores, a saber: organismos de dirección, vigilancia y control; organismos de administración y financiación; Instituciones Prestadoras de servicios de salud, que pueden ser públicas mixtas o privadas; Entidades adscritas a los Ministerios de Salud y del Trabajo; contribuyentes al sistema y pensionados; beneficiarios del sistema; comités de participación comunitaria y; Operadores logísticos de tecnologías en salud y gestores farmacéuticos.

Las Entidades Promotoras de Salud, pasan a ocupar el espacio que tenía el Instituto de Seguros Sociales dentro del sistema de salud, en el que podrán competir para obtener más afiliados y, así, una mayor cantidad de capitaciones (Morales, 2000). El ISS, en efecto, pasó a ser una Entidad Promotora de Salud más. Esta posición, como mostraremos más adelante, es la de recaudadora de cotizaciones y administradora del conjunto de prestaciones de salud que serían cubiertas por el sistema, que se denominaría primero Plan Obligatorio de Salud y, posteriormente, Plan de Beneficios en Salud.

Las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud, por su parte, serían las entidades privadas, públicas (los Hospitales devendrían en Empresas Sociales del Estado que operarían como IPS de capital público) o mixtas, que prestarían servicios de salud a los afiliados de las EPS², de las administradoras de otros sistemas de la seguridad social y a los particulares que los pagaran, bien sea de su peculio o por medio de seguros privados de salud o planes de medicina prepagada.

La Ley 10 de 1990, como ya fue expuesto, continuó vigente parcialmente para mantener el subsidio a la oferta de servicios para que las personas sin capacidad

² Sobre este punto es necesario mencionar que las EPS del régimen subsidiado tuvieron varias modificaciones regulatorias, incluyendo cambios en sus nombres (llegaron a llamarse Administradoras del Régimen Subsidiado) pero en todo caso, su papel fue esencialmente la administración del Plan de beneficios para la población de dicho régimen. Por esta razón, en tanto el análisis *in extenso* de su evolución excede los objetivos de este trabajo, en el mismo se les incluirá bajo la denominación de EPS.

de pago y sin acceso al régimen subsidiado, pudieran seguir siendo atendidas en las Empresas Sociales del Estado.

En 2007, por medio de la ley 1122, fue expedida la primera reforma de gran calado respecto del Sistema General de Seguridad Social en Salud. Sin embargo, esta reforma, en lo que tiene que ver con el objeto de este trabajo, se limitó a incrementar la cotización con el fin de financiar el régimen subsidiado, a realizar un pequeño aumento del aporte del gobierno a este régimen y a organizar las rentas del régimen subsidiado (Restrepo, 2007).

Sin perjuicio de lo anterior, tal norma obligó a las EPS del régimen subsidiado a manejar los recursos en cuentas maestras separadas³. El Ministerio de Salud y Protección Social define una cuenta maestra como *«una cuenta bancaria que por manejar exclusivamente los recursos del Régimen Subsidiado solo acepta como operaciones débitos por transferencia electrónica aquellas que se destinen a otra cuenta bancaria que pertenece a un beneficiario definido en la Ley 1122 de 2007, tales como una EPS-S, Firma interventora, Superintendencia Nacional de Salud, Las Instituciones prestadoras de Servicios de salud»* (Ministerio de Salud y Protección Social, s.f.).

Y, de otro lado, abrió la posibilidad de que se giraran directamente recursos del Sistema General de Participaciones a los actores del sistema que no recibieran el pago oportunamente.

La Ley 1438 de 2011, por su parte, estableció un techo del 10% para el gasto de administración que podrían declarar las Entidades Promotoras de Salud⁴ y modificó las reglas de financiación de la atención en salud del régimen subsidiado. Sobre este punto volveremos más adelante.

Finalmente, la Ley 1751 de 2015, que regula el derecho fundamental a la salud, realiza una última reforma organizativa, al modificar el entonces Plan Obligatorio de

³ Ley 1122 de 2007, artículo 13, literal d.

⁴ Ley 1438 de 2011, artículo 23.

Salud, consistente en una “bolsa” de prestaciones que serían cubiertas por el Sistema, y convertirlo en un Plan de Beneficios, en principio ilimitado, con algunas exclusiones taxativas correspondientes a servicios y tecnologías en salud experimentales, que no se presten en el país o que su propósito sea cosmético o suntuario.

Dentro del desarrollo reglamentario de esta ley se puede observar una división bipartita para efectos de estudiar la financiación de ese amplio plan de beneficios:

En primer lugar, se encuentra el Plan de Beneficios con cargo a la Unidad de Pago por Capitación que, como su nombre lo indica, contiene todas las prestaciones que se encuentran cubiertas por este sistema de financiación al cual nos referiremos más adelante y, en segundo lugar, se halla que, bajo lo regulado por las Resoluciones 3951 de 2016 y 1885 de 2018, existen tecnologías en salud y servicios complementarios que no son financiados con la Unidad de Pago por Capitación, sino que, en orden a obtener el reembolso por su garantía, las EPS como administradoras del Plan de Beneficios deben iniciar un trámite específico ante la Administradora de los Recursos del Sistema de Seguridad Social en Salud (ADRES).

Sobre este punto, es necesario mencionar que la expedición del Sistema General de Seguridad Social en Salud no comportó una derogatoria completa del Sistema de Salud previsto en la ley 10 sino que permitió su pervivencia para los aspectos que no fueron regulados en la ley 100 ni en sus modificaciones posteriores.

Es por ello que actualmente se puede verificar la existencia de dos sistemas distintos y complementarios: el que ha sido llamado de subsidio a la demanda (el de la ley 100) que presta servicios de salud a la población asegurada bien sea por régimen contributivo, el subsidiado o por el seguro obligatorio para accidentes de tránsito; y el sistema que han denominado subsidio a la oferta, destinado para la atención de la *población pobre no asegurada* por medio de, valga la reiteración, la oferta institucional hospitalaria de las entidades territoriales.

Ubicación y Funciones de las EPS

Las Entidades Promotoras de Salud, en adelante EPS, son Organismos de Administración que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 155 de la Ley 100 de 1993 y al tenor de las previsiones del artículo 177 ibidem, están encargados de organizar y garantizar, directa o indirectamente, la prestación del Plan Obligatorio de Salud (ahora Plan de Beneficios en Salud) a los afiliados. Para López (2010) las EPS hacen las veces de unas concesionarias en la prestación del servicio de salud.

Para lo que interesa a este trabajo, se pueden conceptualizar como unas entidades que sirven de intermediarias entre los contribuyentes al sistema y el Estado como sujeto activo de la relación jurídico-tributaria e, igualmente, entre el Estado como garante del servicio público / derecho a la salud y los particulares que son titulares de dicho derecho.

Ahora, si bien la Ley 100 establece que las EPS pueden prestar directamente los servicios de salud, el artículo 15° de la Ley 1122 de 2007 prohibió, con el fin de regular la integración vertical patrimonial y la posición dominante, que éstas contrataran con sus propias Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud más del 30% del valor de su gasto en salud.

La primera faceta, la de intermediadoras entre los contribuyentes y el Estado, viene dada por la función encomendada en el primer numeral del artículo 178: *«Ser delegatarias del Fondo de Solidaridad y Garantía para la captación de los aportes de los afiliados al Sistema General de Seguridad Social en Salud.»*⁵

El artículo 182 recuerda a estas entidades que las cotizaciones que recauden pertenecen al sistema y que, posteriormente, éste reconocerá un valor per cápita denominado Unidad de Pago por Capitación. También les obliga a manejar los recursos de la seguridad originados en las cotizaciones en cuentas independientes del resto de rentas y bienes de la entidad.

⁵ Con la entrada en vigencia de la Ley 1753 de 2015, se creó la Entidad Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud.

La materialización de estas disposiciones se da, según lo previsto en el artículo 2.6.1.1.2.1. del Decreto Único Reglamentario del Sector Salud, mediante el procedimiento de Compensación, definido como

«el proceso mediante el cual se descuentan de las cotizaciones recaudadas íntegramente e identificadas de manera plena por las Entidades Promotoras de Salud (EPS) [...] para cada periodo al que pertenece el pago de la cotización; los recursos destinados a financiar la subcuenta de Promoción de la Salud del Fosyga, los de solidaridad del Régimen de Subsidios en Salud que financian la Subcuenta de Solidaridad del Fosyga y los recursos que el Sistema reconoce a las EPS y a las EOC por concepto de Unidades de Pago por Capitación (UPC). »

Es decir, es el proceso a través del cual se descuentan de las cotizaciones que han recaudado las EPS los recursos que financiarán temas específicos dentro del mismo, pero que no serán administrados por éstas y, de cuyas resultas se determina si el Estado debe girar más recursos a la EPS (con el fin de cubrir el Plan de Beneficios con Cargo a la UPC) o si, por el contrario, la EPS al tener cubierta la UPC debe girar el excedente al Estado.

La otra faceta que se considera pertinente para este escrito, la de la EPS como intermediaria entre el garante último del derecho fundamental a la salud que es el Estado y quienes pueden exigir tal derecho, los ciudadanos, se deriva de la redacción de los numerales 3, 4 y 6 del ya reseñado artículo 178, que prescriben como funciones de las EPS, respectivamente:

«[...] Organizar la forma y mecanismos a través de los cuales los afiliados y sus familias puedan acceder a los servicios de salud en todo el territorio nacional.

[...] Definir procedimientos para garantizar el libre acceso de los afiliados y sus familias, a las Instituciones Prestadoras con las cuales haya establecido convenios o contratos en su área de influencia o en cualquier

lugar del territorio nacional, en caso de enfermedad del afiliado y su familia.

[...]

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

Así las cosas, se puede concluir que las EPS, en primer lugar, son los organismos encargados por el Estado para recaudar las contribuciones (cotizaciones) de los empleados, empleadores y trabajadores independientes y, al mismo tiempo, utilizar, una vez depuradas tales cotizaciones por medio del procedimiento de compensación, los recursos obtenidos para garantizar a sus afiliados la prestación de los servicios de salud que requieran bien sea a través de Instituciones Prestadoras adscritas contractualmente o con propias, siempre y cuando esto no exceda el 30% de su gasto en salud.

Ubicación y Funciones de las IPS

Una vez han sido establecidas las funciones de las EPS y su ubicación dentro del SGSSS, es necesario revisar las funciones de las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud.

Tal como se esbozó más arriba, las IPS no son una creación original de la ley 100 sino que son una recategorización de los prestadores de servicios de salud que ya existían en el Sistema Nacional de Salud de la ley 10.

En su configuración actual, están definidas como «*entidades oficiales, mixtas, privadas, comunitarias y solidarias, organizadas para la prestación de los servicios de salud a los afiliados del Sistema General de Seguridad Social en Salud, dentro de las Entidades Promotoras de Salud o fuera de ellas.*»⁶

⁶ Ley 100 de 1993, artículo 156, literal i.

Su función principal, de acuerdo con el artículo 185 de la ley 100, es prestar los servicios de salud a los afiliados y beneficiarios del SGSSS en sus propios niveles de atención. En esta disposición, además, se establece como obligación en cabeza de estas entidades, el tener un sistema contable que registre el costo de los servicios que ofrecen.

Otra de sus funciones es recaudar de los afiliados los pagos compartidos o cuotas moderadoras al momento de prestar el servicio. Estos pagos, de acuerdo con el artículo 187, se consideran recursos de las EPS.

Las IPS como habrá quedado claro, son las encargadas de brindar a los usuarios, bajo la responsabilidad de las EPS, las prestaciones que les son garantizadas por el Sistema de Seguridad Social en Salud. En este orden de ideas, sus funciones son inherentes a este sistema.

Ciclo económico del Sistema

En tanto ya ha sido determinado el papel de las Entidades Promotoras de Salud y el de las Instituciones Prestadoras de Salud en el Sistema General de Seguridad Social en Salud, de acuerdo con la ruta trazada en la introducción de este escrito, resta analizar el ciclo económico del sistema.

Por su naturaleza, vale comenzar analizando las fuentes que financian el SGSSS para entender cuáles son los recursos de la seguridad social que, para el caso de este subsistema, estarán protegidos.-

Fuentes de Financiación

El Fondo de Solidaridad y Garantía, mecanismo fiduciario en el que se depositan los recursos del SGSSS, tiene varias subcuentas de orden legal, cada una de las cuales cuenta con sus propios mecanismos de financiación (Ministerio de Salud y Protección Social, 2016). Estas subcuentas, previstas en el artículo 219 de la ley 100 y en el Decreto 4107 de 2011, son las siguientes:

- Compensación Interna
- Solidaridad del Régimen de Subsidios

- Promoción de la Salud
- Seguro de Riesgos Catastróficos y Accidentes de Tránsito
- Garantías de la Salud.

La primera subcuenta, de compensación, está financiada, según lo estipulado en el artículo 220 de la Ley 100 de 1993, por la diferencia entre los ingresos por cotizaciones de los afiliados al régimen contributivo y el valor de las UPC reconocidas a las EPS. En esta cuenta se compensan los saldos negativos de aquellas EPS cuyos ingresos por cotizaciones son inferiores a las UPC que les deban ser trasladadas.

A la luz del Decreto Único Reglamentario del Sector Salud, esta cuenta también está financiada por sus propios rendimientos financieros, intereses de mora en el pago de cotizaciones y de algunos aportes provenientes del régimen de excepción (artículo 2.6.1.1.3 del Decreto 780 de 2016). De otra parte, la subcuenta de solidaridad presenta múltiples fuentes de financiación. En primer lugar, se encuentra un punto de las cotizaciones del Régimen Contributivo; el cinco por ciento del recaudo de subsidio familiar administrado por las cajas de compensación familiar; un aporte del Presupuesto General de la Nación (PGN); los rendimientos financieros de tales conceptos y los rendimientos financieros de enajenaciones de participaciones y acciones de la Nación en Empresas Públicas y Mixtas que hayan sido destinados para tal fin. El rubro correspondiente al recaudo de las Cajas de Compensación Familiar, de acuerdo con lo prescrito en la misma norma puede ser administrado por tales entidades.

El artículo 4 de la Ley 1393 de 2010 establecía la destinación específica del impuesto sobre las ventas para la equiparación de los beneficios incluidos en el entonces Plan Obligatorio de Salud del régimen subsidiado con aquellos del régimen contributivo. Esta disposición, empero, fue derogada por la Ley 1955 de 2019 que expidió el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022.

Sin perjuicio de ello, el artículo 468 del Estatuto Tributario, modificado por el 184 de la Ley 1819 de 2016¹, determinó que 0.5% del Recaudo del Impuesto sobre las Ventas debe ser destinado a la financiación del aseguramiento.

La financiación de la cuenta de promoción de la salud está limitada por el artículo 222 de la ley 100 a máximo un punto de las cotizaciones de salud. El decreto 780 (artículo 2.6.1.3.3), por su parte, también apropia los «recursos provenientes del impuesto social a las municiones y explosivos» del artículo 224 de la ley 100.

La Subcuenta de Seguro de Riesgos Catastróficos y Accidentes de Tránsito (ECAT) está financiada por parte de las primas del Seguro Obligatorio de Accidentes de Tránsito (SOAT), recursos recuperados de personas siniestradas en accidentes de tránsito que no cuenten con SOAT y sus rendimientos de inversiones.

Finalmente, la subcuenta de Garantías para la Salud fue creada por el ya mencionado Decreto 4107 de 2011 con el fin de asegurar la prestación de los servicios de salud a través de la garantía de liquidez de las instituciones del sector, de su fortalecimiento patrimonial, de la participación en su capital y del apoyo financiero a las mismas en procesos concursales (Decreto 4107 de 2011, artículo 41).

Esta subcuenta se nutre de recursos del PGN, aportes del patrimonio propio de los aseguradores (porcentaje de administración), excedentes de los prestadores, recursos no compensados por los aseguradores y sus rendimientos financieros (ibidem).

El sistema de subsidio a la oferta, constituido básicamente por los Hospitales Públicos, se encuentra financiado por los municipios (Ley 60 de 1993, artículo 2), los departamentos (Ley 60 de 1993, artículo 6) y con recursos del Sistema General de Participaciones para aquellos casos en los que no sea viable el sistema de competencia instituido por el SGSSS⁷.

⁷ Arts. 4 y 43 Ley 715 de 2001

Así las cosas, tres de las cuentas del Fosyga están financiadas principalmente por las cotizaciones que realizan empresas y trabajadores dependientes e independientes, una de ellas se nutre de recursos del presupuesto nacional (al igual que lo que respecta al sistema de subsidio a la oferta) y la otra por las primas cobradas por el SOAT.

Gastos Financiados: El Plan de Beneficios en Salud.

Así, entonces, establece unas prestaciones que serán cubiertas por la Unidad de Pago por Capitación (UPC), a la que nos referiremos más adelante y otras cubiertas por dineros públicos distintos a la UPC. Decimos que este Plan de Beneficios es en principio ilimitado porque, si bien comprende las prestaciones que sean necesarias para la preservación, mejoramiento y promoción de la salud, establece como prestaciones no aptas para ser sufragadas con dineros públicos, aquellas con finalidades estrictamente cosméticas o suntuarias, que no tengan evidencia científica sobre su seguridad y eficacia clínica, sobre su efectividad clínica; aquéllas cuyo uso no haya sido autorizado por la autoridad competente; las que se encuentran en fase de experimentación y las que deban ser prestadas en el exterior.

El Mecanismo de Giro Directo

El Ministerio de Salud y Protección Social define el giro directo como un mecanismo «a través del cual el Ministerio de Salud y Protección Social gira directamente los recursos [...] a las Entidades Promotoras de Salud y a las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud». En su versión original este estaba limitado al giro en favor de las EPS del régimen subsidiado para todos aquellos recursos que no fueran producto del esfuerzo fiscal propio de los entes territoriales.

Así las cosas, el giro directo fue previsto como una herramienta para acelerar el flujo de efectivo en favor de las EPS y los prestadores, de tal forma que las rentas que provenían directamente del Fosyga no tuvieran que pasar por manos de los entes territoriales antes de llegar a las EPS o a las IPS.

Sin embargo, posteriormente este mecanismo, como se mencionará a continuación, fue ampliado al régimen contributivo con el fin de que los prestadores directos del servicio de salud pudieran obtener un acceso más rápido a los recursos por los servicios que habían dispensado.

La estructuración normativa de este sistema, se puede encontrar, en primer lugar, en el artículo 31 de la Ley 1438 de 2011 autorizó al Gobierno Nacional para que diseñara y contratara un mecanismo financiero que permitiera girar directamente a los prestadores los recursos que financiaban el régimen subsidiado. Este mecanismo fue ampliado posteriormente por el artículo 10 de la Ley 1608 de 2013 al régimen contributivo, con la condición, nuevamente, de que el Gobierno Nacional lo reglamentara.

Actualmente este mecanismo está fundamentado en el artículo 239 de la Ley 1955 de 2019 (Plan Nacional de Desarrollo) que establece que la ADRES, en nombre de las EPS, girará a las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud de ambos regímenes los recursos de las Unidades de Pago por Capitación correspondientes a los servicios del Plan de Beneficios que hayan prestado.

Para este menester, de acuerdo con lo previsto en el artículo 2.6.4.3.1.3.2., la EPS debe remitir información autorizando a las IPS que recibirán el giro directo, para lo cual debe validar los servicios que ha recibido de las mismas.

En conclusión, el mecanismo de Giro Directo, si bien está pensado como un mero acelerador del flujo de efectivo en la cadena económica del sistema, sí comportó una modificación de la intervención de las EPS en la administración de los recursos de la salud pues, cuando hacen uso de esta medida en favor de las IPS, la EPS pasan de ser responsables del pago a autorizadoras de este.

Ante esta situación se podría asumir que las EPS, en el marco de este mecanismo, no hacen actos de disposición de los recursos y que, por tal razón, estos no tendrían por qué cambiar su naturaleza al llegar a las arcas de las IPS o, por el contrario, que lo único que hace este mecanismo es adelantar la disposición al momento en

el que ADRES realiza el giro y que, en tal sentido, sí puede haber una mutación en la naturaleza de los recursos al llegar a las arcas de las IPS.

Impuestos bajo estudio:

Habiendo finalizado la exposición sobre la organización y la faceta económica del Sistema General de Seguridad Social en Salud, es preciso ahora entender en líneas generales cómo están estructurados los impuestos que se han escogido para el análisis en este trabajo, tanto desde su composición dogmática, como legal y ver de qué manera están previstos los presupuestos de desgravamen como desarrollo legal del artículo 48 constitucional.

Impuesto Sobre las Ventas.

Consideraciones Teóricas

Para empezar, siguiendo al Dr. Piza Rodríguez, El Impuesto sobre las Ventas es un impuesto indirecto que grava *“todas las operaciones económicas sobre su materia imponible [y en el que poco importan] las consideraciones personales de los sujetos que realizan tales hechos”* (Piza, 2017b), que tiene como aspecto espacial el territorio colombiano extendido para el caso de los servicios prestados desde el exterior (Ibid.), instantáneo y que tiene como base gravable el valor del bien adquirido o servicio prestado y la tarifa determinada en la Ley.

Así, el artículo 420 del Estatuto Tributario prescribe que el Impuesto Sobre las Ventas recae sobre:

“La venta de bienes corporales muebles e inmuebles, con excepción de los expresamente excluidos; La venta o cesiones de derechos sobre activos intangibles, únicamente asociados con la propiedad industrial; La prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior, con excepción de los expresamente excluidos; La importación de bienes corporales que no hayan sido excluidos expresamente [y] La circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar, con excepción de las

loterías y de los juegos de suerte y azar operados exclusivamente por internet.” (subrayado añadido).

Tras un análisis de lo contenido en el Decreto Único Reglamentario en Materia Tributaria, Gabriel Muñoz Martínez (2017) concluye que en lo que respecta a la prestación de servicios, la normatividad del IVA establece una comprensión amplia sobre cualquier actividad remunerada salvo que esta se encuentre calificada como exenta o excluida.

Dicho lo anterior, el artículo 429 del Estatuto Tributario prevé que el impuesto se causa, por regla general, en lo que respecta a la prestación de servicios *“en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente, o en la fecha de terminación de los servicios o del pago o abono en cuenta, la que fuere anterior.”*

Entonces, en síntesis, el Impuesto sobre las Ventas es un impuesto que, al grabar el consumo de bienes y servicios, no atiende a la calidad del consumidor, que es quien lo paga, ni del origen de los recursos que se utilizan para su pago. También que es un impuesto de base amplia, en el sentido de que grava todo lo que no esté sometido a exención o exclusión de este.

Así, para evidenciar cuál es la interpretación que ha dado el legislador al mandato del artículo 48 constitucional, es menester verificar si hay y, en tal caso, cuáles son, las excepciones que, en relación con la dispensación de servicios ligados al sistema de salud, ha previsto.

Regulación en lo concerniente a los Servicios de Salud

El legislador, en el Estatuto Tributario, ha dispuesto que el IVA en la adquisición de servicios de salud, ha de tener un tratamiento especial, así:

Para empezar, el artículo 468-3 del Estatuto Tributario grava con una tarifa del 5% *«Los planes de medicina prepagada y complementarios, las pólizas de seguros de cirugía y hospitalización, pólizas de seguros de servicios de salud y en general los planes adicionales, conforme con las normas vigentes»*.

Por su parte, el artículo 476 excluye del impuesto «*Los servicios médicos, odontológicos, hospitalarios, clínicos y de laboratorio, para la salud humana, [con excepción de] Los tratamientos de belleza [y] Las cirugías estéticas diferentes de aquéllas cirugías plásticas reparadoras o funcionales, de conformidad con las definiciones adoptadas por el Ministerio de Salud y Protección Social*», así como «*los servicios vinculados con la seguridad social de acuerdo con lo previsto en la Ley 100 de 1993*», «*los planes obligatorios de salud del sistema de seguridad social en salud expedidos por entidades autorizadas por la Superintendencia Nacional de Salud*» y «*Las comisiones por intermediación por la colocación de los planes de salud del sistema general de seguridad social en salud expedidos por las entidades autorizadas legalmente por la Superintendencia Nacional de Salud, que no estén sometidos al Impuesto sobre las Ventas (IVA)*».

Es decir, se exceptúa de la causación del impuesto a la colocación del Plan de Beneficios, la administración de tal plan (el aseguramiento realizado por las EPS) y la prestación de los servicios en él contemplados.

Sobre punto, toda vez que se está frente a una exclusión y no frente a una exención, para dilucidar la diferencia entre estas dos figuras resulta útil recurrir nuevamente a Muñoz Martínez quien, a partir, a su vez, de Martín Queralt⁸, define las primeras como «*casos que realizan de manera plena el hecho generador tipificado en la norma legal, pero que gracias a una excepción quedan desgravadas*» mientras que las segundas consisten en «*hechos o actos que no recaen dentro del ámbito acotado por la definición normativa del hecho generador, de manera que la obligación tributaria no se causa porque no se realiza plenamente el hecho generador*» (Muñoz, 2017).

Así, se puede entender que el legislador, interpretando la prohibición constitucional de uso distinto, ha decidido disponer que los servicios médicos en general, con las excepciones mencionadas anteriormente, los planes de beneficios y los servicios

⁸ Martín Queralt, Juan (Ed.) (2005). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 16ª ed. Madrid: Tecnos, p.266-

relacionados con el SGSSS, comportan supuestos de no causación del Impuesto sobre las Ventas.

Sobre este punto se puede hacer énfasis en que el legislador otorga este tratamiento a *servicios vinculados con la seguridad social* sin establecer una lista taxativa de los mismos o sin definir que considera vinculados con la seguridad social.

Esta es una evidencia, de la existencia de la vaguedad extensional e intensional que dio origen a la elaboración de este trabajo. Así, va a ser una carga para el operador jurídico determinar cuál es el alcance de la expresión servicios vinculados.

Se dejará, hasta aquí esta duda, pues será resuelta con ayuda de las manifestaciones jurisprudenciales que serán objeto de estudio en el segundo capítulo.

Gravamen a los Movimientos Financieros

Consideraciones Teóricas

El segundo impuesto bajo examen es el Gravamen a los Movimientos Financieros, que fue introducido en la legislación colombiana mediante la Ley 633 de 2000 como un impuesto *a cargo de los usuarios del sistema financiero y de las entidades que lo conforman*⁹ que recae sobre la disposición de *recursos* mediante distintas formas (establecidas en el estatuto tributario como hechos generadores) de transacciones financieras.

El gravamen, causado en la disposición mencionada¹⁰, tiene como Base Gravable el valor total de la transacción financiera de disposición y como sujetos pasivos a los usuarios y clientes de las entidades vigiladas por las Superintendencias Financiera y de Economía Solidaria, así como a dichas entidades, incluyendo el

⁹ Artículo 870, Estatuto Tributario.

¹⁰ Artículo 873, Estatuto Tributario.

Banco de la República, e, igualmente, el ahorrador individual beneficiario del retiro, para los casos de retiros de fondos que manejen ahorro colectivo¹¹.

Este gravamen, a diferencia de lo que sucede con el Impuesto sobre las Ventas, sí tiene la capacidad de atender a las características individuales de los sujetos pasivos, así como a la naturaleza de los recursos sobre los que recae. Se procederá a ver, entonces, cómo armoniza el legislador esto con el mandato constitucional de destinación específica de los recursos de la salud.

Regulación en lo concerniente a los Servicios de Salud

La redacción original del numeral 10 del artículo 879 del Estatuto Tributario preveía como exentas del gravamen *las operaciones financieras realizadas con recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud [...] hasta el pago a la Entidad Promotora de Salud*. No obstante, la Ley 788 de 2002 amplió dicha exención, que operaba únicamente en la entrega de recursos a la administradora, a las transacciones realizadas en el marco del flujo de recursos del sistema, finalizando en las que realizan las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud.

Así las cosas, la redacción actual del artículo dispone una exención total del gravamen, en lo que para este capítulo se llamará como primer tramo, respecto de todas las operaciones financieras realizadas con recursos del SGSSS hasta el pago a las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud o al afiliado o beneficiario del Sistema.

En segundo lugar, de forma especial, en lo que se denominará segundo tramo, exime hasta el 50% para las operaciones *realizadas con los recursos correspondientes a los giros que reciben las IPS por concepto de pago del POS por parte de las EPS o ARS*.

De la lectura de este artículo se puede extraer una conclusión y un problema. La conclusión, consiste en que la norma prevé dos tramos para la exención, el primero, con la exención completa, aplicable al flujo de recursos del sistema que va desde

¹¹ Artículo 875, Estatuto Tributario.

las EPS hasta las IPS; el segundo, con la exención reducida a la mitad, para el flujo que sigue desde las IPS hacia el resto de la cadena de prestación.

El problema, por su parte, se evidencia al comparar el lenguaje utilizado por el legislador para ambos tramos. Se puede observar que en el primero se refiere a los recursos del SGSSS mientras que, en el segundo, circunscribe la protección, ya reducida, únicamente a al POS (Ahora Plan de Beneficios en Salud con cargo a la Unidad de Pago por Capitación).

En este orden de ideas, teniendo en cuenta la caracterización que ya se hizo sobre las distintas fuentes de financiación del Sistema, cuyos recursos, en principio, estarían todos protegidos por el artículo **48** constitucional, la forma de redacción de la exención de este tramo parecería amparar únicamente a una parte de esos recursos (los provenientes de la UPC), desprotegiendo, de contera, los demás.

Así, es válido preguntarse si el legislador ha ido más allá de lo permitido por el constituyente al quitar sutilmente la protección que éste ya había otorgado a todos los recursos del Sistema.

Sobre este artículo se ha pronunciado la Corte Constitucional en varias ocasiones, la primeras tres, en 2001 (Sentencia C-828-01 y C-1297-01), otra en 2003 (C-572-03) y la última en 2004 (C-824-04). Estas sentencias, empero, serán abordadas en el siguiente capítulo de este escrito.

Impuesto de Industria y Comercio

Consideraciones Teóricas

El último impuesto que revisaremos es el de Industria y Comercio que, como veremos a continuación podría considerarse como un impuesto a medio camino entre el Impuesto sobre las Ventas y el Gravamen a los movimientos financieros, en lo que respecta a la posibilidad de establecer exenciones o supuestos de no sujeción que atiendan a la naturaleza de los recursos o a las calidades de los sujetos pasivos.

La configuración actual de este impuesto está determinada por lo previsto en la Ley 14 de 1983, si bien, como menciona Piza Rodríguez (2017a), halla sus antecedentes en la Ley 97 de 1913 que autorizó al municipio de Bogotá gravar diversos establecimientos industriales y comerciales.

El hecho generador de este impuesto, de acuerdo con lo previsto en la ya referida ley 14, consiste en la realización de actividades comerciales, industriales y de servicio, en inmuebles determinados, bien sea de forma directa o indirecta, permanente u ocasional y mediante el uso establecimientos de comercio o careciendo de estos.

Los sujetos pasivos son las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho que realizan los actos gravados en el ámbito territorial y sujeto activo del impuesto, esto es, el municipio.

La base gravable general, por su parte, consiste en *el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior*, excluyendo *devoluciones, ingresos provenientes de venta de activos fijos*, recaudo de impuestos de productos con precio regulado y percepción de subsidios.

La Ley establece márgenes tarifarios dependiendo del tipo de actividad, así: del 2 al 7 X 1000 para el caso de actividades industriales y del 2 al 10 X 1000 para actividades comerciales y de servicios. En el marco de la descentralización, corresponde a los concejos municipales determinar en qué punto de tales márgenes se ubicarán las tarifas del impuesto en sus respectivos municipios.

La Ley 1819 de 2016, especificó que las personas jurídicas originadas en la constitución de propiedad horizontal, que realicen el hecho generador por medio de sus bienes comunes y que con ello generen renta, también son sujetos pasivos del impuesto; modificó la Base Gravable especial para la prestación de ciertos servicios como los de cafetería, aseo y vigilancia; y trató de zanjar el debate acerca de la dificultad de determinar el aspecto territorial del impuesto.

Piza Rodríguez (2017a), quien ya ha sido citado en este trabajo, describe este impuesto como uno de carácter periódico, censal, de base amplia y directo, a pesar de que, respecto de esto último, considere que *“desde un punto de vista conceptual es un impuesto sobre las ventas en cascada o acumulativo”*.

Para Parra Ortiz (2004), de otro lado, el Impuesto de Industria y Comercio, en tanto similar al Impuesto sobre Actividades Económicas del ordenamiento Jurídico español, *es un tributo directo de carácter real cuyo hecho imponible está constituido por el ejercicio en el ámbito municipal de actividades empresariales, profesionales o artísticas*.

En lo que respecta a la prestación de servicios de salud, el artículo 39 de la ley 14 prohíbe, retomando lo previsto en la Ley 26 de 1904, gravar con este impuesto, entre otros, a los *hospitales adscritos o vinculados al entonces denominado sistema nacional de salud*. Sin embargo, esto es matizado por lo previsto en el artículo 12 de la Ley 50 de 1983, que convierte en sujetos pasivos del impuesto a estos, respecto de toda actividad gravada que realicen.

De igual forma, el artículo 111 de la Ley 788 de 2002, por su parte, dispuso que *los recursos de las entidades integrantes del Sistema General de Seguridad Social en Salud* no harían parte de la base gravable del impuesto.

Esta última disposición lo había limitado al porcentaje de la UPC que tendría destinación específica para la prestación de servicios de salud, sin embargo, la Corte Constitucional declaró dicha limitación inexecutable, tal como veremos en el acápite de este trabajo dedicado al tratamiento dado a este impuesto respecto de los recursos de la salud.

Capítulo II

En el capítulo primero de este escrito fueron esbozados los elementos generales que rodean el problema mencionado en su introducción. Así, se verificó *grosso modo* cuál es la estructura del Sistema General de Seguridad Social en Salud, en donde se enfatizó en las funciones y lugar de las Entidades Promotoras de Salud y las Instituciones Prestadoras de Salud. Se revisó cuál era su estructura financiera, es decir, de dónde provenían y qué financiaban los recursos de la salud. Y, finalmente, se precisó cuál es la interpretación que el legislador ha dado a la prohibición de destinación distinta a los recursos de la salud desde la óptica de tres impuestos, a saber, el Gravamen a los Movimientos Financieros, el Impuesto sobre las Ventas y el Impuesto de Industria y Comercio.

Así las cosas, este capítulo se centrará en hacer un recuento crítico de la forma en que la Corte Constitucional, como garante de la integridad de la Constitución Política y el Consejo de Estado, como tribunal de cierre en temas tributarios, han interpretado el alcance, dentro del Sistema de Salud, de la prohibición establecida en el artículo 48 de la Constitución Política.

Así, a partir de tal análisis y de la conjugación con los elementos que ya fueron expuestos se procederá, finalmente, a dar nuestra posición sobre cuál creemos que es la interpretación más adecuada de ese alcance.

El esquema que se seguirá para lograr tal fin es el siguiente: Se tomarán cada uno de los impuestos y se analizarán separadamente a la luz de la Jurisprudencia de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado. Esto lo abordaremos mediante un análisis estático de jurisprudencia (López, 2019), por cuanto, especialmente en las sentencias de la Corte Constitucional, que son todas de constitucionalidad (no de tutela), no es posible hacer un análisis dinámico.

Con esta metodología, se podrán encontrar elementos que serán claves para determinar la solución al problema que ocupa este documento.

Finalmente se darán las impresiones del autor de este trabajo nuestras impresiones sobre la forma en que ha abordado la jurisprudencia el tema bajo estudio y se aplicará lo aprendido hasta el momento para determinar cuál es la interpretación más adecuada del artículo 48 de la Constitución en tratándose de gastos administrativos de las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud.

Tratamiento Impositivo de los recursos de la Salud en Colombia en la jurisprudencia nacional.

GMF

Corte Constitucional

Tal como se adelantó en las consideraciones generales del Gravamen a los Movimientos Financieros, la Corte Constitucional tuvo la oportunidad de abordar, en sede de Acción de Constitucionalidad, en cuatro ocasiones, la relación de este gravamen con la protección a los recursos del Sistema de Salud.

La primera de estas se dio en 2001 (Corte Constitucional, 2001a). En esta ocasión el actor demandó parcialmente el artículo 1° de la Ley 633 de 2000 en lo que tenía que ver con la exención al Gravamen pensada para *“las operaciones financieras realizadas con recursos del Sistema ... hasta el pago a la Entidad Promotora de Salud”*, al considerar que, al no incluir la norma expresamente a las Instituciones Prestadoras de Salud, se desconocía el mandato de destinación específica del artículo 48 Constitucional, así como el derecho a la igualdad en tanto estas entidades también hacían parte del SGSSS, como las ARS y las EPS, sí incluidas en la excepción.

La Corte empieza por evaluar la posible existencia de una cosa juzgada constitucional en relación con un pronunciamiento previo (Sentencia C-363 de 2001) en el que se abordó el precursor al gravamen, *Impuesto a las Operaciones Financieras*, por tratarse la norma acusada entonces y esta, de disposiciones jurídicas similares.

El Máximo Tribunal de lo Constitucional mostró la diferencia entre ambas normas acusadas, evidenciando con ello que en la Ley 608 de 2000 sí se incluyen en la exención al impuesto los pagos realizados a los prestadores del servicio de salud, lo que no sucede en la Ley 633 de 2000.

La Corte retoma la definición de los recursos del SGSSS realizada en la Sentencia C-577 de 1997, para indicar que son de naturaleza parafiscal y que tienen las siguientes características:

1. Exacción de un grupo determinado de personas que satisfacen sus necesidades en salud con los recursos recaudados.
2. Afectación especial que impide que estos recursos lleguen a las arcas del Presupuesto General.
3. Administración por parte de personas de derecho público y privado.
4. No equivalencia de la tarifa de la contribución respecto de la contraprestación que recibe el afiliado.
5. *«Su objetivo es el de asegurar la financiación de los entes públicos o privados encargados de prestar el servicio de salud a sus afiliados.»*

De igual forma, haciendo uso de las consideraciones de la Sentencia SU-480 de 1997, considera integrantes de los recursos del SGSSS, las cotizaciones obligatorias de los afiliados al régimen contributivo, los dineros del régimen de pagos compartidos y cuotas moderadoras y los aportes del presupuesto nacional.

Con lo anterior, resalta la importancia de la UPC como *“centro del equilibrio financiero”* que además de representar el pago por los servicios administrativos prestados por las Entidades Promotoras de Salud *“representa ... el cálculo de los costos para la prestación del servicio en condiciones de homogeneización y optimización”*.

Ahora, y en este punto es menester enfatizar, la Corte los diferenció de los recursos por otros conceptos, así:

“Otra cosa diferente son los recursos que tanto las EPS como las IPS captan por los pagos de sobreaseguramiento o planes complementarios que los afiliados al régimen contributivo asumen a mutuo propio, por medio de un contrato individual con las entidades de salud para obtener servicios complementarios, por fuera de los previstos en el POS. Estos recursos y todos los demás que excedan los recursos exclusivos para prestación del POS son rentas que pueden ser gravadas con impuestos que den, a los recursos captados, una destinación diferente a la Seguridad Social. Las ganancias que las EPS y las IPS obtengan por la prestación de servicios diferentes a los previstos legal y jurisprudencialmente como Plan Obligatorio de Salud no constituyen rentas parafiscales y por ende pueden ser gravados.” (Corte Constitucional, 2001a).

A partir de lo anterior, concluye entonces la Corte, que cuando el Gravamen a los Movimientos Financieros recae sin distinción sobre las rentas que financian el Plan de Beneficios y aquéllas provenientes de contratos de sobreaseguramiento, se está desconociendo el mandato del artículo 48 Superior pues, en el primer caso, se está dando una destinación distinta a la prevista constitucionalmente para los dineros de la salud.

Así las cosas, la Corte determina la exequibilidad condicionada del numeral 10 del artículo 1° de la Ley 633 de 2000, extendiendo la exención a las transacciones financieras realizadas entre las EPS y las IPS para la prestación del entonces Plan Obligatorio de Salud.

De esta jurisprudencia se pueden extraer algunas conclusiones:

En primer lugar, a pesar de que hacen parte del Sistema, la Corte deja por fuera de la protección, las rentas que no están financiadas directamente con recursos de la seguridad social. Esto quiere decir que la Corte Constitucional no iguala el sistema de salud cuyos recursos están protegidos al sistema de salud creado por la Ley 100.

La consecuencia más obvia de esto es que, por ejemplo, aunque la prestación de servicios de salud a partir de planes de medicina prepagada hace parte del Sistema General de Seguridad Social en Salud, sus recursos no tendrán la protección constitucional.

Este acercamiento, al sentir de este trabajo, es adecuado, en tanto parte de la lectura del texto constitucional y no desde la aproximación que sobre el mismo ha hecho la legislación.

En segundo lugar, la Corte reconoce que la protección, además, es sobre las rentas que financian el Plan de Beneficios y no sobre determinadas personas o bienes, específicamente. Volveremos a esto más adelante.

Posteriormente, el mismo año¹², otros ciudadanos demandan, con similares argumentos la misma disposición y los artículos 2° y 3° subsiguientes. La Corte decide estarse a lo resuelto en la sentencia precitada.

Después de estos pronunciamientos, la Ley 788 de 2002 instauró el que en este trabajo se ha llamado segundo tramo de la exención, limitándola al 50% para aquellas operaciones realizadas por las IPS con cargo a los recursos que reciben por las EPS por concepto del Plan de Beneficios. Ante esto, un ciudadano instauró acción de inconstitucionalidad por considerar afectados con tal disposición, los principios de equidad tributaria, destinación especial e igualdad.

La Corte, en esta ocasión (Corte Constitucional, 2003a), hace un repaso sobre el deber general de contribuir, sobre la excepcionalidad y necesidad de plena justificación de las exenciones tributarias y sobre la conformación del Sistema General de Seguridad Social en Salud. En el análisis sobre este último punto, determina que, si bien tanto las EPS como las IPS hacen parte del Sistema, dada la diferencia en sus funciones no es posible predicar un quebrantamiento del principio de igualdad ante la diferencia en tratamiento impositivo.

¹² (Corte Constitucional, 2001b)

En lo que tiene que ver con el mandato de destinación específica la Corte, a diferencia de lo que se verá respecto Impuesto de Industria y Comercio, justifica la diferencia en tratamiento, aduciendo la existencia de gastos administrativos y utilidad razonable dentro de lo que las IPS reciben por las EPS para la prestación de servicios del entonces POS.

En efecto, menciona el Máximo Tribunal de lo Constitucional:

“Con la exención del 50% de los recursos destinados a financiar el POS no se contraría la destinación especial ya que no existe separación clara de los ingresos, como tampoco de los gastos de administración para la prestación de uno u otro servicio. Por el contrario, los recursos de la seguridad social con los que pagan las EPS y ARS los servicios en salud, en relación con la unidad de pago por capitación, se encuentran claramente separados de cualquier otro ingreso y regulados de tal suerte que se destinen específicamente a los propósitos de la seguridad social. Justificándose así la limitación a la exención en tanto no existen cuentas separadas que permitan distinguir los ingresos por servicios del POS de otros ingresos, especialmente de los que van a financiar los gastos de administración de la institución.” (Corte Constitucional, 2003a).

Así, la Corte termina por afirmar que el mandato de destinación específica, en lo que respecta a las IPS, no puede ser aplicado íntegramente y que, por tal motivo, el legislador acertó al haber determinado como gastos directamente asociados al SGSSS el 50% de los que llegasen a realizar. Tras esto, la Corte declara la exequibilidad incondicionada del aparte acusado.

Así, como se puede observar, la Corte se desdice de lo argumentado en la sentencia de 2001, al utilizar un argumento que, a modo de ver del autor de este escrito, poco tiene que ver con la interpretación constitucional. El argumento es la inexistencia de obligación de tener los recursos en cuentas separadas para las IPS. Esto no sólo

no es de rango constitucional, sino, como ya vimos arriba, casi que de orden reglamentario.

Aún más, se podría decir que si una IPS logra probar por medio de su contabilidad (como en efecto sucede) que puede separar los ingresos correspondientes a la prestación de servicios relacionados con el Plan de Beneficios en Salud de los que obtiene por la prestación privada o a otros regímenes, bajo la forma de argumentación de la Corte, debería extenderse el desgravamen a todos estos recursos, inclusive si superan el 50% previsto por la Ley.

Para finalizar el análisis de las demandas de constitucionalidad sobre la normatividad que rige el Gravamen a los Movimientos Financieros, se abordará la Sentencia C-824 de 2004 (Corte Constitucional, 2004). En esta ocasión, un ciudadano demandó nuevamente el numeral 10 del artículo 48 de la Ley 788 de 2002, pero censurando únicamente el que la exención no alcanzara a la financiación de los gastos administrativos, por considerar que estos también se encuentran protegidos por efecto del artículo 48 de la Constitución Política.

El Alto Tribunal, tras hacer un recuento acerca de la naturaleza de los recursos del SGSSS y de algunos pronunciamientos que había realizado al respecto, entre los que se encuentran las Sentencias C-828 de 2001, C-572 de 2003 y C-1040 de 2003, manifiesta, explícitamente:

“que todos los recursos que integran la UPC, tanto los administrativos como los destinados a la prestación del servicio de salud forman parte del Sistema General y por consiguiente han sido separados constitucionalmente para el cumplimiento de los fines propios de su destinación específica. Por ello no es dable al legislador hacer una separación tajante o establecer fronteras entre los recursos de la seguridad social destinados a la administración del sistema y aquellos destinados a sufragar específicamente el acto médico, por cuanto sin

estructuras administrativas que sustenten los servicios médicos, éstos no podrían ser llevado a cabo.” (Corte Constitucional, 2004).

Y reitera que dicha protección no es extensible a los recursos que las Entidades Administradoras de Planes de Beneficios reciben por concepto de contratos sobreaseguramiento y cualesquiera otras actividades mercantiles lleven a cabo.

Así las cosas, la Corte declaró inexecutable la expresión *“diferentes a los que financian gastos administrativos”*.

Sobre este punto, se puede concluir que si bien el tratamiento dado por la Corte Constitucional parece uniforme, en el sentido de proteger los recursos *per se*, más allá del destino que reciban dentro del SGSSS, sí se deja ver con extrañeza el cambio de posición esgrimido en la Sentencia C-572 de 2003, en la que, apartándose de la que será su línea *normal* considera que los gastos administrativos no se encuentran ligados necesariamente con la Seguridad Social y que esta situación, aunada a la dificultad para la determinación de la fuente de los recursos, impide que les alcance la protección constitucional del artículo 48 superior.

Consejo de Estado

El Máximo Tribunal de lo Contencioso Administrativo se pronunció respecto del impuesto que nos ocupa en 2002 (Consejo de Estado, 2002). En esta ocasión, una ciudadana interpone Acción de Nulidad en contra de la Circular Externa 101 del 7 de abril de 2000, expedida por la Superintendencia Nacional de Salud, en cuanto consideraba que los apartes de esta que no incluían a las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud como sujetos respecto de los cuales se podrían aplicar las exenciones legales al entonces Impuesto a las Transacciones Financieras y los que excluían de las exenciones a los *“recursos obtenidos luego de realizado el proceso de compensación por cada una de las EPS, programas de EPS y adaptadas”*, no se encontraban acordes con las normas legales sobre la materia.

Para resolver este problema, el Consejo de Estado empieza por hacer un recuento histórico a partir de la creación del Impuesto a las Transacciones Financieras

(impuesto de carácter temporal antecedente al Gravamen que hoy ocupa nuestro estudio), mediante la Ley 508 de 1999. En esta configuración, recuerda el Alto Tribunal, no se encontraban gravadas las operaciones financieras realizadas con recursos del SGSSS hasta el pago al prestador del Servicio de Salud. Prosigue mencionando que, ante la declaratoria de inexecutable de dicha norma por vicios de trámite, se expidió la Ley 608 de 2000 que mantenía la excepción en los mismos términos. Y termina por mencionar la configuración, anotada en el capítulo anterior de este documento, que dio la Ley 633 de 2000 al ya denominado Gravamen a los Movimientos Financieros.

A continuación, echa de ver como la Ley 633 omite la inclusión de las IPS como sujetos de la exención tributaria a pesar de que estas pertenecen al SGSSS y que, en consecuencia *“podría entenderse que se están gravando igualmente los recursos que hacen parte del mismo sistema, esto es los derivados de las operaciones entre las EPS y las IPS, los cuales por disposición constitucional y legal tienen una destinación específica y no pueden ser desviados para otros sectores o actividades diferentes a los de seguridad social.”* (Consejo de Estado, 2002).

Posteriormente, retoma las consideraciones, que ya se han expuesto, argüidas por la Corte Constitucional en la Sentencia C-828 de agosto 8 de 2001 para concluir *“que si bien existe la posibilidad de que entre las EPS y las IPS y entre las ARS y las IPS, se realicen operaciones sobre recursos que no hacen parte del Plan Obligatorio de Salud, y que por ende estarían sujetos al gravamen, ello no justificaría excluir del beneficio de la exención a las IPS”* (ibid.).

Así las cosas, el Tribunal, si bien niega la nulidad de la norma acusada, asevera que, aunque en ella se omita la mención a las IPS, estas deben entenderse como incluidas entre los sujetos exentos del tributo.

El siguiente pronunciamiento, en sede de nulidad, llega en 2014, cuando el Consejo de Estado decide una acción de nulidad en contra de la Circular 063 de 2010 expedida por la Superintendencia Nacional de Salud.

En esta ocasión, el ciudadano que interpone la acción censura el aparte de dicho acto administrativo que dispone que *“los pagos destinados a gastos administrativos están sometidos al Gravamen a los Movimientos Financieros”*¹³.

El Consejo de Estado, asumiendo la argumentación de la Corte Constitucional en la Sentencia C-824 de 2004 determinó llanamente que *“la exención del gravamen a los movimientos financieros contemplada en el numeral 10 del artículo 879 del Estatuto Tributario, se debe aplicar a todas las operaciones financieras realizadas con recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, de las EPS y ARS, incluidas aquellas destinadas a financiar gastos administrativos.”* (Consejo de Estado, 2014a), pues, considera el Tribunal, esta clase de gastos también hacen parte del Sistema General de Seguridad Social en Salud.

Por último, en el año 2018, el Tribunal decidió sobre una acción de nulidad en contra de una parte del artículo 11 del Decreto 449 de 2003, en la que se disponía la obligación de identificación de las cuentas corrientes o de ahorros en las que se debían manejar de forma exclusiva los recursos objeto de la exención so pena de que se causare el impuesto sin dar derecho a devolución o compensación.

El Consejo de Estado, no obstante, consideró que dicho artículo comportaba un desarrollo lógico “de la orden conferida en el artículo 48 de la Ley 788, de reglamentar la forma de acceder a la exención del GMF y bajo este entendido [considera], no es acertado derivar desconocimiento de la supremacía de la constitución y del principio de legalidad.”, por cuanto de esta manera, se permite verificar a ciencia cierta el origen de los recursos y, así, aplicar correctamente la exención. (Consejo de Estado, 2018).

¹³ Oficio 014961 del 26 de febrero de 2007

A diferencia de lo que sucederá con lo que respecta al Impuesto de Industria y Comercio, es evidente que, para el caso de este Gravamen, las posiciones de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado parecen estar alineadas. Esto, claro está, con la sola anomalía que representa en la jurisprudencia de la Corte Constitucional la sentencia C-572 de 2003.

En efecto, si hay un criterio común en ambas Cortes, es que los gastos administrativos sí estarían sujetos por la prohibición de destinación diferente aun cuando, para el Consejo de Estado, resulte necesaria la diferenciación entre recursos provenientes del Plan de Beneficios básico de aquellos que provienen de cualquier otra renta.

DIAN

El Concepto Unificado de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, como es de esperarse, sujeta la exención estrictamente al alcance legal, por lo que la reconoce hasta el pago a las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud al tiempo que hace lo propio con los pagos que estas realicen con los recursos que reciben por concepto de la Prestación del Plan de Beneficios hasta en un 50%. (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2017).

Idéntica posición fue sostenida en Concepto de 2003, en el que, al absolver una consulta acerca de la aplicación del Gravamen tratándose de una Empresa Solidaria de Salud, la Administración Tributaria, mencionó:

«Los pagos que realicen las Entidades Prestadoras de Salud (EPS) y las entidades Administradoras al Régimen Subsidiado de Salud (ARS) a las Instituciones Prestadoras de Salud (IPS), por concepto del Plan Obligatorio de Salud (POS) están exentos del tributo. Los pagos que realicen las Instituciones Prestadoras de Salud (IPS) con los recursos recibidos por concepto del Plan Obligatorio de Salud (POS) están exentos del gravamen en un cincuenta por ciento (50%), para lo cual deben identificar las cuentas corrientes o de ahorros en donde se disponga, de manera exclusiva, dichos recursos. Los recursos diferentes al Plan Obligatorio de Salud

deben ser manejados en cuenta independiente y se encuentran gravados en el 100%.» (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2003).

En Concepto de 2002 sostuvo la misma posición. Sin embargo, resulta significativo, para los efectos de este trabajo su pronunciamiento acerca de los límites de la exención, cuando menciona: *«Para el efecto se entiende que los recursos forman parte del sistema una vez son recibidos por el FOSYGA, estando exentas las operaciones que realicen la Entidades Promotoras de Salud (EPS) de estas cuentas hasta que se realice el proceso de giro y compensación previsto para el régimen contributivo»* (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2002b).

Impuesto de Industria y Comercio

Sobre el tema que se ocupa este capítulo, sólo fue evidenciado un pronunciamiento por parte de la Corte Constitucional, a saber, la Sentencia C-1040 de 2003 (Corte Constitucional, 2003b), providencia que dio lugar a la problematización de este trabajo.

En esta, la Corte decide una acción de constitucional interpuesta por un ciudadano, en la que se demanda el artículo 111 de la Ley 788 de 2002 por considerar inconstitucional el que esta norma determinara como porcentaje no gravado con el Impuesto de Industria y Comercio por pertenecer a recursos de la Seguridad Social solamente el correspondiente a la prestación de servicios de salud. Esto, a juicio del accionante, comporta una vulneración del artículo 48 de la Constitución Política.

El Tribunal Constitucional, en su análisis, da cuenta de la naturaleza de las contribuciones que dan lugar a los recursos del Sistema de Seguridad Social y enfatiza el carácter imperativo de la prohibición de destinación distinta sobre tales recursos, así como hace referencia a la inexistencia, en la norma constitucional, de excepciones a dicha intangibilidad.

En efecto, la Corte menciona: *«Debido a la destinación especial que tienen los recursos de la seguridad social en salud, los mismos no pueden ser objeto de impuestos, pues el establecimiento de esta clase de gravámenes altera la*

destinación específica de dichos recursos desviándolos hacia objetivos distintos de la prestación del servicio de salud.» (Corte Constitucional, 2003b).

Sobre este punto, resulta importante evidenciar que el análisis de la Corte se centra en la importancia de la Unidad de Pago por Capitación dentro de la financiación del subsistema de Salud y menciona que *«como la UPC tiene carácter parafiscal, la consecuencia lógica es que todos los recursos que la integran, tanto administrativos como los destinados a la prestación del servicio, no puedan ser objeto de ningún gravamen»* pues, prosigue, *“unos y otros recursos tienen una teleología que está dada por el mismo Constituyente quien determinó que todos los recursos de la seguridad social no pueden ser destinados o utilizados para fines distintos a ella».*

Así, la Corte concluye la actividad comercial o de servicios de las EPS no materializan el hecho generador del Impuesto de Industria y Comercio, en tanto *«las mismas comprometen recursos de la Unidad de Pago por Capitación»*, y, por tal motivo, *«solamente habría lugar a aplicar el aludido impuesto sobre la actividad comercial y de servicios de las EPS que compromete recursos que excedan los destinados exclusivamente para prestación del POS, pues son ingresos propios de las EPS».*

Finalmente, y sin mayor explicación, la Corte extiende sus consideraciones a las IPS, respecto de las actividades comerciales y de servicios que comprometan recursos del Plan de Beneficios. Esto, no sobra decirlo, es básicamente un *óbiter dicta*, pues ni el asunto sometido a consideración del tribunal, ni la decisión, tienen que ver con ello.

La consideración principal de la Corte, de nuevo, está en que la naturaleza de los recursos es más determinante para determinar la protección que el estadio de gasto en el que se encuentran. Es decir, vale tanto, si son gastos de administración, que solo tienen una relación indirecta con la prestación del servicio, que, si son gastos para pagar directamente a los prestadores y, al mismo tiempo, que no importa si

quien está pagando es una EPS o una IPS, pues la naturaleza de los recursos no muta.

Consejo de Estado

El Consejo de Estado, a diferencia de la Corte Constitucional, tiene un desarrollo jurisprudencial copioso respecto de la relación entre el sistema de salud y el Impuesto de Industria y Comercio.

En primer lugar, hay un pronunciamiento del 21 de febrero de 2019 en el que el Máximo Tribunal de lo Contencioso Administrativo recuerda que ha sido su línea jurisprudencial considerar que para que una entidad pueda considerarse subjetivamente como no responsable, siquiera, de las obligaciones adjetivas del Impuesto de Industria y Comercio, debe probar que todos sus ingresos provienen de la prestación de servicios de salud (Consejo de Estado, 2019a).

Esta posición también fue adoptada en sentencia del primero de junio de 2017. En aquella ocasión el Consejo de Estado, manifestó que *«el beneficio tributario se determina en razón de la actividad que el ente prestador de servicios de salud realice»* (Consejo de Estado, 2017b) y que, en consecuencia, los recursos que perciban las prestadoras de servicios de salud por *«actividades distintas a la prestación de servicios de salud, están gravados»*. En esta línea argumental, en sentencia de 3 de agosto de 2016 determinó *«que corresponde a los contribuyentes del impuesto de industria y comercio probar la cuantía de los ingresos percibidos por la prestación de servicios de salud, cuando además de estos ingresos percibe otros que podrían estar gravados con el referido impuesto»* (Consejo de Estado, 2016a)

De otra parte, esta institución también ha avalado la extensión de la no sujeción al impuesto a la prestación de servicios complementarios. El Consejo de Estado precisa que aunque la prohibición de gravamen establecida en la Ley 14 de 1983 es de carácter subjetivo (Hospitales adscritos al Sistema Nacional de Salud), de acuerdo con lo previsto en la Ley 50 de 1984, *«cuando estas entidades realicen*

actividades industriales o comerciales serán sujetos del impuesto de industria y comercio, en lo relativo a tales actividades» (Consejo de Estado, 2017a), es decir, también hay una exención de carácter objetivo.

En Providencia de 2014 (CP: Martha Teresa Briceño de Valencia, 2014), que sirvió de fundamento para la anterior, de otra parte, el Alto Tribunal censuró que el análisis realizado por la Corte Constitucional en la Sentencia C-1040 de 2003 omitiera un estudio integral de las disposiciones de la Ley 14 de 1983 y de la Ley 50 de 1984 que regulaban esta materia y que, por tal motivo, difieren en tal manera de sus conclusiones.

En Sentencia del 20 de agosto de 2015, a través de un recuento reglamentario acerca de la conformación del sistema, el Consejo de Estado llegó a la conclusión de que los planes voluntarios hacen parte del Sistema de Seguridad Social Integral, así como los servicios complementarios y que, de acuerdo con la prohibición mencionada en el párrafo anterior, es extensiva a esta clase de servicios de salud. Aún más, el máximo tribunal de lo contencioso administrativo consideró que:

«...carece de fundamento aplicar la no sujeción dependiendo de los recursos con los que se pagan los servicios de salud o de si están o no incluidos en el POS. En efecto, el beneficio que prevé el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 abarca de manera general la actividad de servicios de salud que prestan las entidades, cualquiera sea su naturaleza, puesto que, se insiste, la finalidad de la norma fue la de no someter a estas instituciones a obligaciones formales ni sustanciales en materia de ICA, respecto de las actividades de servicios de salud que presten...» (Consejo de Estado, 2015c)

Lo anterior, fue un criterio tomado, de entre otras, la sentencia de 25 de mayo de 2012, en la que al asumir que los servicios complementarios hacen tanto parte del Sistema de Salud como los servicios del entonces Plan Obligatorio y que, por tal motivo corrían la suerte de estos en lo que tiene que ver con su sujeción al Impuesto de Industria y Comercio. (Consejo de Estado, 2012a). Esta posición también fue

reiterada en sentencia de 11 de octubre del mismo año (Consejo de Estado, 2012b) y en sentencia de 30 de agosto de 2016 (Consejo de Estado, 2016b).

En resumen, la Jurisprudencia del Consejo de Estado, hasta este punto, no sólo ha reconocido, tratándose del Impuesto de Industria y Comercio la existencia de un no gravamen respecto de los recursos de la salud, sino que, además, considera incursos en esta situación de excepción, aquellos ligados a la prestación de servicios de salud para planes de salud complementarios, al considerarlos parte inescindible del SGSSS, sin tener en cuenta cuál es su fuente de financiación.

Ahora, de lo expuesto también se extrae que, para el Consejo de Estado, en principio, no sería posible extender la protección de los recursos de la salud a los servicios que requieren las IPS para prestar los propios, en tanto en su análisis sólo existen dos prohibiciones de gravamen, una de carácter subjetivo, aplicable a los Hospitales del Sistema de Salud y otra que complementa esta, que se predica de aquéllas rentas que deriven de la prestación de servicios de salud dentro del Sistema General de Seguridad Social en Salud, bajo las consideraciones del párrafo precedente.

En este sentido, el Consejo de Estado desliga la protección de la fuente de los recursos y más bien la ata directamente a la tipología de servicio prestado. Por el contrario, para la Corte Constitucional, la protección sí depende, necesariamente, de la naturaleza de los recursos que financian los servicios, por lo que, además de ser transferible a través de las distintas etapas del flujo de estos, sólo, al parecer, se predicaría de aquéllos que han sido parte de la Unidad de Pago por Capitación.

Ahora bien, desde mediados del año 2019, el Consejo de Estado varió en extremo su postura al respecto.

En Sentencia del 04 de abril de 2019 (Consejo de Estado, 2019b), con ponencia del Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez, el Consejo de Estado realizó un análisis histórico de la desgravación prevista en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 para concluir que cuando esta se refirió a las entidades adscritas al Sistema Nacional de Salud, lo

hacía específicamente bajo el contexto del sistema existente en 1983 y que, por tal motivo, no era procedente traer dicha expresión al contexto del Sistema General de Seguridad Social en Salud.

En palabras del tribunal: « *Con el paso del tiempo, la realidad identificada por el legislador en la norma en cita cambió, al punto de que desaparecieron por completo las categorías jurídicas en ella señaladas, pues, aunque existe un Sistema de Salud (artículo 4.º de la Ley 1751 de 2015, Estatutaria de Salud) su concepción, orientación y regulación son completamente distintas a las del «Sistema Nacional de Salud» que había sido desarrollado en 1975, al punto de que no existen hospitales adscritos ni vinculados al Sistema de Salud desarrollado bajo los criterios de regulación de la Ley 100 de 1993» (Ibid.)*

Por ello, estima el Consejo de Estado que la desgravación prevista en la Ley 14 de 1983 no es aplicable a las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud, pues, se itera, el Sistema Nacional de Salud fue subrogado por la Ley 10 de 1990. En este orden de ideas, el tribunal contencioso administrativo manifiesta que sólo queda en vigor la exención prevista en el artículo 111 de la Ley 788 de 2002.

En consonancia con la declaratoria de inexecutable parcial de esta última disposición (a la cual ya se hizo referencia), el Máximo Tribunal de lo Contencioso Administrativo aclara que la exención no cubre únicamente a los recursos que reciben las IPS de manos de las EPS, ni a los que vienen específicamente de la Unidad de Pago por Capitación, sino que, cobija a todos aquellos que reposan en cada una de las subcuentas del Fondo de Solidaridad y Garantías.

Esta providencia se podría considerar una sentencia Hito en el sentido de que pone fin a una línea jurisprudencial que, aunque con ligeras variaciones, había aceptado la igualación del Sistema Nacional de Salud con el Sistema General de Seguridad Social en Salud y aplicado la exención de la ley 14.

Aún más, aclara que, en tanto la protección es de carácter constitucional y que su finalidad es proteger los recursos de la seguridad social, también se encuentran

incluidas dentro de la desgravación de la ley 788 los servicios relacionados con el sistema de riesgos laborales e, incluso de los regímenes de excepción.

A juicio de quien escribe este documento, la nueva interpretación del Consejo de Estado resulta mucho más armónica con el texto del artículo 48 de la Constitución Política que protege, como ya lo he expresado a lo largo de este trabajo, los recursos y no a los intervinientes del sistema.

Después de esta providencia (y hasta la fecha de redacción de este escrito), el Consejo de Estado solo ha abordado en otras dos ocasiones¹⁴ el asunto de la desgravación del ICA en relación con las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud y en ambas ha reiterado los argumentos que fueron expuestos en ella.

IVA

Ahora se procederá a realizar el análisis sobre el tratamiento que han dado el Consejo de Estado y la Corte Constitucional al artículo 48 de la Constitución en relación con el Impuesto sobre las Ventas, tal como ya se hizo respecto de los otros dos impuestos.

Corte Constitucional

El primer pronunciamiento por parte de la Corte Constitucional respecto de la relación entre el Impuesto Sobre las Ventas y el Sistema General de Seguridad Social en Salud, se dio en el año 2006 al decidir sobre una demanda de inconstitucionalidad en contra del numeral 3 del artículo 476 del Estatuto Tributario, según la modificación realizada por la Ley 788 de 2002. El actor, solicitaba que se reconociera la configuración de una omisión legislativa al no incluir el legislador dentro de la exclusión de los *“los servicios vinculados con la seguridad social de acuerdo con lo previsto en la Ley 100 de 1993”, “la totalidad de los bienes y servicios que, sin ser médicos, constituyen gastos administrativos necesarios para la ejecución de los servicios vinculados con la seguridad social”*.

¹⁴ Sentencias de 27 de junio de 2019, Radicado 05001-23-33-000-2013-00853-01(22250), CP: Julio Roberto Piza Rodríguez y Sentencia de 16 de julio de 2020, Radicado: 25000-23-37-000-2015-00025-01(24252) CP: Milton Chaves García.

A pesar de que la Corte se declara inhibida para resolver de fondo por encontrarse mal encaminada la demanda y, en consecuencia, se abstiene de analizar el fondo de la cuestión en profundidad, en un *óbiter dicta* menciona lo siguiente:

“el análisis sobre la afectación tributaria de los recursos parafiscales, puede presentar matices significativos según el tipo de impuesto que sea objeto de consideración. Así, por ejemplo, cabría señalar que al paso que en las normas sobre el Impuesto de Industria y Comercio que fueron declaradas inexecutable por la Corte en la Sentencia C-1040 de 2003, la Unidad de Pago por Capitación o una parte de la misma constituía base gravable del tributo, el IVA no grava directamente los recursos de la seguridad social sino que recae sobre bienes y servicios que, de manera general, están sometidos al tributo.” (Corte Constitucional, 2006).

Esto deja entrever que para la Corte Constitucional el tratamiento de la prohibición de destinación diferente podría depender de la naturaleza del impuesto, lo cual, si bien se encontraría conforme con la técnica impositiva, podría implicar un desconocimiento del mandato constitucional por una cuestión probablemente más práctica que jurídica.

De otra parte, en Sentencia C-341 de 2007, la Corte al analizar una demanda contra los numerales 3 y 8 del mismo artículo 476 precisó que las exclusiones en este impuesto podrían ser objetivas, subjetivas o mixtas y definió las de la norma, como objetivas, entendidas como aquellas en las que la exención se predica de determinados bienes o servicios sin atender a la persona que los adquiere.

En esta ocasión, el demandante consideraba que los servicios que prestaban las Cajas de Compensación Familiar también hacían parte del servicio público de seguridad social, por lo que resultaba discriminatorio que no se les excluyera del pago del IVA y, además, ello constituiría una vulneración al artículo 48 de la Constitución Política, en tanto se destinaría al pago de este impuesto, parte de los recursos que estas entidades, integrantes a su parecer de los sistemas de seguridad

social, debían destinar exclusivamente al cumplimiento de los fines de estos sistemas.

Así las cosas, toda vez que la censura planteada por el accionante de inconstitucionalidad iba encaminada a plantear que todos los servicios prestados por las Cajas de Compensación debían estar cubiertos por la exención mencionada, la Corte determinó que del “universo” de servicios prestados por dichas entidades, sólo los que están relacionados con el SGSSS se encontraban exentos, por ser los que guardaban *«una relación directa y estrecha con el manejo de los riesgos que atentan contra la capacidad y oportunidad de los individuos y sus familias para generar los ingresos suficientes en orden a una subsistencia digna»* (Corte Constitucional, 2007).

Esta última expresión, a juicio de la Corte, es la que determina el alcance del concepto de Seguridad Social que, en los términos en los que se ha planteado la existencia de vaguedad extensional en la protección a sus recursos en este trabajo, vendría a ser una de las subreglas aplicables.

De lo expuesto, se desprenden dos conclusiones sobre la vista que tiene la Corte Constitucional en la relación entre el IVA y la prohibición de gravamen a los recursos de la seguridad social: En primer lugar, que es admisible que las exclusiones del IVA sean de carácter objetivo (sobre determinados bienes o servicios) y, en tal sentido, la aplicación de la prohibición contenida en el artículo 48 constitucional no tendría la capacidad de superar la estructura de dichas exclusiones por lo que el pago de servicios no explícitamente excluidos, sin importar la naturaleza del pagador o de los recursos utilizados, estarían gravados.

En segundo lugar y en estrecha relación con la conclusión anterior, el concepto de seguridad social como una suerte de protecciones estatales frente a contingencias que puedan afectar la vida digna de los ciudadanos y su necesidad de aplicación directa dentro del régimen objetivo de exclusiones delimita el alcance que puede tener el artículo 48 constitucional en relación con este impuesto.

Consejo de Estado

El Consejo de Estado ha abordado el tema de este trabajo bajo tres perspectivas distintas: En la primera, ha abordado la intangibilidad de los recursos de la seguridad social desde el punto de vista del Sistema General de Seguridad Social en Pensiones; en la segunda lo ha revisado desde la aplicación del Impuesto en relación con el Seguro Obligatorio contra Accidentes de Tránsito y, en la tercera, ha tocado la relación entre el Impuesto sobre las Ventas y el sector salud a través de la procedencia del pago del impuesto en los servicios que prestan los Centros de Acondicionamiento Físico unas entidades que se encuentran a medio camino entre los Gimnasios, que son de carácter deportivo, y las IPS.

El primer tema que se ha mencionado, fue analizado por el Consejo de Estado en sentencia de 5 de febrero de 2009 (Consejo de Estado, 2009), en la que el alto tribunal conoció sobre una demanda de nulidad en contra de un Concepto de la Oficina Jurídica de la DIAN¹⁵ en el que se precisaba que las comisiones bancarias percibidas por un banco como contraprestación del servicio de pago a pensionados, en favor de las administradoras de pensiones sí estaban gravados con IVA, a diferencia de lo que ocurría con los servicios que estas mismas prestaban.

El demandante consideraba que el que pesara un gravamen sobre los servicios que reciben las administradoras de fondos de pensiones contrariaba el artículo 48 de la Constitución Política en tanto destinaba sus recursos, por medio de la tributación, a fines distintos.

El Consejo de Estado hace un repaso sobre la normatividad y la naturaleza de los recursos de los distintos regímenes de pensiones instituidos por la Ley 100 de 1993 y llega a la conclusión de que los recursos de las pensiones de los afiliados en ambos regímenes sí se consideran recursos de la seguridad social pero que, por el contrario, los recursos con los que las Administradoras pagan a los terceros que les prestan provienen de sus recursos propios.

¹⁵ Concepto 015470 de 20 de febrero de 2006

El Consejo de Estado retoma la argumentación realizada por la Corte Constitucional en Sentencia C-341 de 2007 para mencionar, tal como ya fue descrito más arriba en este trabajo, que en el caso del IVA las exclusiones son de carácter objetivo.

En la segunda tipología de casos, se tiene que, en 2015 (Consejo de Estado, 2015a) el alto tribunal, estudió la legalidad de unas sanciones impuesta a una sociedad que prestaba servicios relacionados con el SOAT, pero que no eran de prestación de servicios de salud, sino de análisis y liquidación de reclamaciones.

El consejo de Estado nuevamente retomó la consideración de que la exclusión del IVA en relación con la prestación de servicios de salud es objetiva, por lo que no atiende a la calidad de quien realiza el hecho generador, sino a ciertas transacciones específicamente consideradas. En el mismo año, en dos ocasiones más, reiteró idénticos argumentos¹⁶, por lo que no se hará mayor mención de tales providencias en este trabajo.

Finalmente, se tiene que los pronunciamientos más recientes del Máximo Tribunal de lo Contencioso Administrativo al respecto se dieron en el mes de mayo de 2020 y todas estuvieron en relación con una sociedad que se dedicaba a la prestación de servicios de Acondicionamiento Físico. Sin embargo, en tanto los fundamentos jurídicos de las providencias no hacen realmente un aporte al tema objeto de estudio de este trabajo, no se abordará en el mismo su análisis.

El análisis del Consejo de Estado, como se ha observado, se ha limitado bastante a lo que ya había expresado, en sede de constitucionalidad, la Corte Constitucional. Aunque resulta pertinente traer a colación el énfasis que hace, tratándose del sistema pensional, en la determinación de la naturaleza de los recursos en orden a determinar si en el caso en concreto los servicios hacen parte de la seguridad social.

¹⁶ Sentencias de 16 de septiembre de 2015 y de 5 de marzo de 2015, ambas con ponencia de Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

Conclusiones

Sobre este punto del trabajo ya es posible observar de manera conjunta las principales subreglas o criterios que han tenido la Corte Constitucional y el Consejo de Estado a la hora de abordar la prohibición de gravamen de los recursos de la seguridad social y su aplicación específica respecto de los tres impuestos que han sido escogidos, Impuesto sobre las Ventas, Gravamen a los Movimientos Financieros e Impuesto de Industria y Comercio.

En el caso del Gravamen a los Movimientos Financieros la Corte Constitucional y el Consejo de Estado tienen criterios similares en lo que respecta al alcance de la prohibición destinación distinta de los recursos de la seguridad social.

En estos criterios, destacamos, en primer lugar, la inclusión de los gastos administrativos dentro de la mencionada prohibición de gravamen. Esto se da como consecuencia del reconocimiento de la relación directa de su erogación para la consecución de las finalidades del sistema de seguridad social.

Esta relación directa, estaría entonces, en consonancia con las argumentaciones adoptadas por ambos tribunales en el tratamiento del IVA. Sin embargo, en este caso, como se ha visto, la conclusión es bien distinta.

Como ya fue analizado, en el caso del Impuesto sobre las Ventas, la Corte y el Consejo de Estado están de acuerdo con que la protección, de acuerdo con la forma legal en que fue establecida, sólo alcanza a la prestación de servicios directamente relacionados con la seguridad social en salud según lo previsto en la Ley 100 y dicha relación directa, no alcanzaría las ejecuciones administrativas necesarias para garantizar la seguridad social.

Hay entonces aquí, una primera colisión conceptual determinada por la forma en que el tribunal contencioso y el constitucional han abordado dos impuestos que, evidentemente, tienen estructuras disímiles. Así, una primera conclusión es que según el impuesto, los gastos administrativos han de considerarse o no, como

directamente relacionados con el Sistema General de Seguridad Social en Salud y, de acuerdo con ello, se entenderán protegidos o no.

Volviendo al Gravamen a los Movimientos Financieros, para la Corte Constitucional y el Consejo de Estado, por igual, con la excepción de la anómala Sentencia C-572 de 2003, el origen de los recursos con los que se causará una erogación que comporte una materialización del hecho generador, es un tema que debe ser probado por la entidad integrante del SGSSS a fin de obtener su desgravación.

Este mismo criterio, es el adoptado por la Corte Constitucional en el caso del Impuesto de Industria y Comercio, en el que da prioridad a la naturaleza probada de los recursos para determinar si hacen o no parte de la base gravable del impuesto. El Consejo de Estado, por su parte, ha pasado de sostener la vigencia de exenciones tanto sobre la naturaleza del prestador, como sobre la naturaleza de los recursos con los que se han sufragado el servicio prestado para mantener únicamente éstas últimas, en consonancia con la posición de la Corte Constitucional.

Finalmente, en lo que tiene que ver con el Impuesto sobre las Ventas, además de la conclusión que ya fue expuesta, es de resaltar que ambos tribunales han supeditado la protección constitucional a la forma en que se ha estructurado el impuesto y sus exenciones y exclusiones.

En este orden de ideas, si bien la Corte Constitucional reconoce que el legislador tiene la posibilidad de integrar causales subjetivas entre los supuestos de exclusión del impuesto, parece admitir que le es suficiente garantía de cumplimiento del artículo 48 constitucional que la exclusión sea objetiva, es decir, que recaiga sólo sobre ciertos bienes y servicios, así en estos no se agote el uso de los recursos del sistema o, mejor aún, no sean omnicomprendivos de los que requiere la prestación de los servicios del sistema.

Así, si se puede hablar de un elemento común en el tratamiento de los tres impuestos, es la supeditación del alcance de la protección del artículo 48 a la

estructura del impuesto del que se trate. A juicio de este trabajo, esto, si bien dogmáticamente es entendible, desde el punto de vista de la intangibilidad de los mandatos constitucionales, es una actitud, cuando menos, poco valiente.

Sin embargo, a partir de estas aparentes disimilitudes de criterio, se puede tratar de teorizar universalmente lo que para estos altos tribunales sería la forma correcta de aplicación de la protección prevista en el artículo 48 constitucional. Se volverá a esto más adelante.

El mandato constitucional de prohibición de destinación distinta de los recursos de la seguridad social es claro en un aspecto, a saber, en que recae, más que en determinados bienes y servicios (como lo han interpretado Corte y Consejo de Estado en relación con el IVA) o actores, en los recursos de aquella.

La pregunta que dio origen a este escrito está relacionada con el alcance del significado de recursos de la seguridad social. Así, es pertinente recordar que la Corte Constitucional la conceptuó como «*el manejo de los riesgos que atentan contra la capacidad y oportunidad de los individuos y sus familias para generar los ingresos suficientes en orden a una subsistencia digna*» (Corte Constitucional, 2007).

Este concepto, sin embargo, dio tanto para que la misma Corte admitiera que en el IVA la protección recayera en servicios como para que en el caso del GMF se extendiera la protección a los recursos destinados a pagar gastos administrativos.

A pesar de ello y a que parece una frase amplia en la que todo puede caber, a juicio de este trabajo, sí es posible crear una teoría integradora del manejo disímil en estos tres impuestos.

Para ello hay que volver al ciclo económico del sistema, objeto de estudio en el primer capítulo de esta tesis. Esto se puede resumir en que, los aportantes al SGSSS le entregan sendas cotizaciones a las EPS para que estas, en un proceso denominado de compensación determinen si hay diferencia entre el “presupuesto” (sumatoria de UPC) que les es otorgado para garantizar los servicios de salud a sus

afiliados y lo recaudado. Si hay un excedente, lo entregarán al Fosyga y si, por el contrario, la diferencia es deficitaria, el Fosyga les reconocerá la misma.

Las EPS utilizarán ese dinero para pagar a sus prestadores, previa o posteriormente, las atenciones en salud que brinden a sus afiliados y que se encuentren dentro del Plan de Beneficios en Salud con cargo a la UPC. Para las prestaciones que no se encuentren dentro de este Plan de Beneficios, las EPS, después de la prestación recibirán dineros de la cuenta correspondiente del Fosyga (que ya ha sido “engordada” por una parte de las cotizaciones) para que paguen a los prestadores.

Sin embargo, esta cadena puede acortarse porque las IPS pueden optar por recibir parte del dinero de la UPC o de los fondos para el pago de prestaciones no financiadas por esta directamente de manos del Fosyga (Giro Directo), caso en el cual, la labor de la EPS se limita a verificar el cumplimiento de requisitos por parte de las IPS que soliciten el Giro Directo.

De otra parte, las EPS tienen la obligación legal de llevar en cuentas bancarias específicas el dinero que reciben por el sistema y, de acuerdo con lo visto en la jurisprudencia, si bien las IPS no tienen esta obligación, si les es recomendable desde el punto de vista probatorio.

Así, se puede ver que el SGSSS desde el punto de vista financiero tiene una estructura flexible y que, en dicha estructura, la naturaleza de los recursos no cambia en razón a la entidad que esté disponiendo el gasto o recibiendo los mismos. El día de mañana, el Giro Directo podría, por ejemplo, ser la regla y, en este sentido las EPS, dejarían de ser actores prevalentes en la ejecución del gasto.

Esto da pie a esgrimir una de las dos tesis que este trabajo encuentra pertinentes para explicar el alcance de la protección de los recursos de la seguridad social, a saber, la Corte y el Consejo de Estado, cuando han dado preeminencia a la estructura impositiva sobre la naturaleza de los recursos en orden a entender dicho

alcance, han errado, pues las exclusiones del caso deben versar sobre los recursos en cualquier estadio de disposición, pues su naturaleza no muta.

Aquí se podría presentar un problema y es que, en tanto actores privados, el universo de disposición de esos recursos puede ser el más variado. Pero esto se puede solucionar utilizando el criterio de relación directa en la disposición y distinción de caja en el ingreso.

Así, por ejemplo, se entendería que incluso en el caso del Impuesto sobre las Ventas, se excluirían los gastos sufragados (sin importar si se encuentran dentro de los servicios expresamente excluidos por el artículo 476) con recursos de la cuenta en la que se han recibido los pagos con recursos de la UPC, siempre y cuando, estos gastos se encuentren directamente relacionados con el cumplimiento de los cometidos del SGSSS y sean realizados por actores del sistema.

Esta es la posición que este trabajo denominará enfoque estricto de protección constitucional.

Ahora, puede existir una explicación que armonice la aparente inconsistencia en los pronunciamientos del Consejo de Estado y de la Corte Constitucional. Y esta tiene que ver con la forma en que se encuentra fluyendo el recurso del SGSSS. Esta se llamará, protección dinámica y se explicará a continuación:

El Impuesto de Industria y Comercio, aunque se pueda ver como un impuesto al consumo por cascada, también se puede ver como un impuesto a los ingresos. Así, en este caso, el tratamiento de la protección constitucional por ambos tribunales ha sido por la vía de la protección directa al origen de los recursos. Así, de aquí sale la recomendación a que las IPS contabilicen separadamente los recursos que reciben por la prestación de servicios dentro del SGSSS y que sean sufragados con sus recursos.

En el Gravamen a los Movimientos Financieros, por su parte, se grava el flujo de los recursos dentro del sistema. En este punto, se hace referencia a que la protección sigue operando sobre la naturaleza del recurso, pero es conjugada con la naturaleza

de sus integrantes. Aquí se impone un desgravamen de carácter subjetivo y que va a operar sobre un primer acto de disposición.

Finalmente, en el IVA, se habla del último acto de disposición, en este, la protección únicamente alcanza la disposición que se haga hasta el “último” actor del sistema y sólo teniendo en cuenta que los servicios que haya prestado guarden directa con el sistema. Así, ya no se habla de la naturaleza de los recursos, sino únicamente, se reitera, de los factores subjetivo y objetivo.

Este enfoque dinámico, a juicio de quien escribe este trabajo, es pertinente para entender el tratamiento que dan los altos tribunales a la imposición en el sector salud. Y, con base en él se pueden establecer las siguientes reglas:

Si el impuesto grava los ingresos, el factor a tener en cuenta vendría a ser únicamente el origen del recurso (por consiguiente, su naturaleza). Si el impuesto grava la circulación de los recursos dentro del mismo sistema se debe observar el factor subjetivo y la naturaleza del recurso. Y, si el impuesto, grava la disposición final, los factores a referenciar serían el subjetivo y el objetivo.

Este enfoque podría ser útil para intentar predecir, bajo las condiciones actuales de la jurisprudencia, el resultado de litigios sobre la correcta aplicación de exclusiones amparadas en el artículo 48 de la Constitución Política.

El otro enfoque, el estricto, por el contrario, es más ambicioso y, por lo mismo, más arriesgado. A juicio de quien redacta este trabajo, este enfoque es el que más armoniza el texto constitucional con las subreglas creadas por las altas cortes en relación con el tema bajo estudio. El otro enfoque armoniza las lecturas realizadas por tales cortes, pero desconoce la literalidad del texto constitucional.

Para finalizar, la conclusión, como se habrá observado es que, los gastos administrativos de las Instituciones Prestadoras de Salud deberían, bajo el enfoque estricto de protección constitucional, estar excluidos de tributación sin importar la naturaleza del impuesto que se trate, siempre que se pueda probar que han sido erogados de recursos del SGSSS, con el fin de cumplir sus cometidos y, en el

entendido de que quienes realizan tales erogaciones son entidades integrantes del mismo sistema.

Bibliografía

- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia. (2002a, octubre 23). *Concepto 69411*. Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.
<https://www.dian.gov.co/normatividad/doctrina/Paginas/DireccionGestionJuridica.aspx>
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia. (2002b, diciembre 31). *Concepto 083616*. Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.
<https://www.dian.gov.co/normatividad/doctrina/Paginas/DireccionGestionJuridica.aspx>
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia. (2003, 8 julio). *Concepto 00002*. Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.
<https://www.dian.gov.co/normatividad/doctrina/Paginas/DireccionGestionJuridica.aspx>
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia. (2017, 29 diciembre). *Concepto 1466*. Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.
<https://www.dian.gov.co/normatividad/doctrina/Paginas/DireccionGestionJuridica.aspx>
- Guastini, R. (2015, octubre). Interpretación y Construcción Jurídica. *Isonomía*, 43.
<http://www.scielo.org.mx/pdf/is/n43/n43a2.pdf>
- López Medina, D. E. (2019). *El Derecho de los Jueces* (2.^a ed.). Legis Editores.
- López Oliva, J. O. (2010). La última reforma del Sistema General de Seguridad Social en Salud en Colombia. *Prolegómenos - Derechos y Valores*, XIII, 219-234. <https://revistas.unimilitar.edu.co/index.php/dere>

Ministerio de Salud y Protección Social. (s. f.). *Cuenta Maestra*. Página Web del Ministerio de Salud y Protección Social de Colombia. Recuperado 14 de septiembre de 2020, de <https://www.minsalud.gov.co/salud/Paginas/CUENTAMAESTRA.aspx#:~:text=La%20cuenta%20maestra%20es%20una,como%20una%20EPS%2DS%2C%20Firma>

Ministerio de Salud y Protección Social. (2016, junio). *Fuentes de Financiación y usos de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud - SGSSS*. Biblioteca Digital MSPS. <https://www.minsalud.gov.co/sites/rid/Lists/BibliotecaDigital/RIDE/VP/FS/fuentes-y-usos-de-recursos-del-sgsss.pdf>

Morales, L. G. (2000). Ensayos sobre el financiamiento de la seguridad social en salud [Libro electrónico]. En D. Titelman, Comisión Económica para América Latina y el Caribe, A. Uthoff (Eds.), *Ensayos sobre el financiamiento de la seguridad social en salud: Los casos de Estados Unidos - Canadá - Argentina - Chile - Colombia* (1st. ed., Vol. 2, pp. 759-808). Fondo de Cultura Económica. <https://www.cepal.org/es/publicaciones/1590-ensayos-financiamiento-la-seguridad-social-salud-casos-estados-unidos-canada>

Moreno Seijas, J. M. (1998). La tasa y el precio público como instrumentos de financiación. *Papeles de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales. Serie economía.*, 7, 1-26. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/papeles_trabajo/1998_07.pdf

Muñoz Martínez, G. (2017). La prestación de servicios como elemento objetivo del hecho imponible del IVA en Colombia. En J. R. Piza Rodríguez (Ed.),

Análisis del hecho generador del IVA en el ordenamiento jurídico colombiano (2.^a ed., pp. 111-166). Universidad Externado de Colombia.

Parra Ortiz, H. F. (2004). *El Impuesto de Industria y Comercio*. Temis, Bogotá.

Piza Rodríguez, J. R. (2017a). El Impuesto de industria, comercio, avisos y tableros. En J. R. Piza Rodríguez (Ed.), *Los tributos territoriales en el ordenamiento jurídico colombiano: un análisis crítico* (2.^a ed., pp. 133-186). Universidad Externado de Colombia.

Piza Rodríguez, J. R. (2017b). El IVA en Colombia. En J. R. Piza Rodríguez (Ed.), *Análisis del hecho generador del IVA en el ordenamiento jurídico colombiano* (2.^a ed., pp. 22-49). Universidad Externado de Colombia.

Puyana Silva, A. (2017). *El Subsistema de Seguridad Social en Salud*. Universidad Externado de Colombia.

Restrepo, J. H. (2007). ¿Qué cambió en la seguridad social con la Ley 1122? *Revista Facultad Nacional de Salud Pública*, 25(1).
http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0120-386X2007000100011&lng=en&tlng=es

Restrepo Salazar, J. C. (1992). *Hacienda Pública*. Universidad Externado de Colombia.

Rodríguez Piedrahíta, A. F. (2016). Recientes desarrollos jurisprudenciales en materia del Impuesto de Industria y Comercio. En G. A. Pardo Ardila D. D. Moreno (Eds.), *Estudios críticos de jurisprudencia tributaria y aduanera* (Tomo V ed., pp. 343-368). Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

Jurisprudencia

Consejo de Estado de la República de Colombia, C.P.: Ligia López Díaz. (2002, 9 diciembre). *Radicación 11001-03-27-000-2001-0216-01(12144)*. Relatoría del Consejo de Estado.

<http://www.consejodeestado.gov.co/busquedas/buscador-jurisprudencia/>

Consejo de Estado de la República de Colombia, C.P.: Héctor Romero Díaz. (2009, 5 febrero). *Radicación 11001-03-27-000-2006-00045-01(16201)*. Relatoría del Consejo de Estado.

<http://www.consejodeestado.gov.co/busquedas/buscador-jurisprudencia/>

Consejo de Estado de la República de Colombia, C.P.: Martha Teresa Briceño de Valencia. (2012a, mayo 24). *Radicación 25000-23-27-000-2008-00115-01(17914)*. Relatoría del Consejo de Estado.

<http://www.consejodeestado.gov.co/busquedas/buscador-jurisprudencia/>

Consejo de Estado de la República de Colombia, C.P.: Martha Teresa Briceño de Valencia. (2012b, octubre 11). *Radicación 05001-23-31-000-2009-00195-01(18615)*. Relatoría del Consejo de Estado.

<http://www.consejodeestado.gov.co/busquedas/buscador-jurisprudencia/>

Consejo de Estado de la República de Colombia, C.P.: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. (2014a, 23 enero). *Radicación 11001-03-27-000-2011-00015-00(18841)*. Relatoría del Consejo de Estado.

<http://www.consejodeestado.gov.co/busquedas/buscador-jurisprudencia/>

Consejo de Estado de la República de Colombia, C.P.: Martha Teresa Briceño de Valencia. (2014b, 11 junio). *Radicación 05001-23-31-000-2005-00663-01(20117)*. Relatoría del Consejo de Estado.

<http://www.consejodeestado.gov.co/busquedas/buscador-jurisprudencia/>

Consejo de Estado de la República de Colombia, C.P.: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. (2015a, 5 febrero). *Radición 25000-23-27-000-2011-00239-01(19636)*. Relatoría del Consejo de Estado.

<http://www.consejodeestado.gov.co/busquedas/buscador-jurisprudencia/>

Consejo de Estado de la República de Colombia, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. (2015b, marzo 5). *Radición 25000-23-27-000-2011-00339-01(19876)*. Relatoría del Consejo de Estado.

<http://www.consejodeestado.gov.co/busquedas/buscador-jurisprudencia/>

Consejo de Estado de la República de Colombia, C.P.: Martha Teresa Briceño de Valencia. (2015c, 20 agosto). *Radición 05001233100020110102001 (20717)*. Relatoría del Consejo de Estado.

<http://www.consejodeestado.gov.co/busquedas/buscador-jurisprudencia/>

Consejo de Estado de la República de Colombia, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. (2015d, septiembre 16). *Radición 25000-23-27-000-2011-00338-01(19884)*. Relatoría del Consejo de Estado.

<http://www.consejodeestado.gov.co/busquedas/buscador-jurisprudencia/>

Consejo de Estado de la República de Colombia, C.P.: Martha Teresa Briceño de Valencia. (2016a, agosto 3). *Radición 250002327000201200309 01 (20662)*. Relatoría del Consejo de Estado.

<http://www.consejodeestado.gov.co/busquedas/buscador-jurisprudencia/>

Consejo de Estado de la República de Colombia, C.P.: Martha Teresa Briceño de Valencia. (2016b, agosto 30). *Radición 050012333000201300848-01 (21031)*. Relatoría del Consejo de Estado.

<http://www.consejodeestado.gov.co/busquedas/buscador-jurisprudencia/>

Consejo de Estado de la República de Colombia, C.P.: Stella Jeannette Carvajal Basto. (2017a, 4 mayo). *Radición 05001-23-31-000-2011-01076*

01(20753). Relatoría del Consejo de Estado.

<http://www.consejodeestado.gov.co/busquedas/buscador-jurisprudencia/>

Consejo de Estado de la República de Colombia, C.P.: Jorge Octavio Ramírez Ramírez. (2017b, 1 junio). *Radicalción 05001-23-31-000-2011-01277-01 (20682)*. Relatoría del Consejo de Estado.

<http://www.consejodeestado.gov.co/busquedas/buscador-jurisprudencia/>

Consejo de Estado de la República de Colombia, C.P.: María Elizabeth García González. (2018, 24 mayo). *Radicalción 11001-03-24-000-2009-00114-00*. Relatoría del Consejo de Estado.

<http://www.consejodeestado.gov.co/busquedas/buscador-jurisprudencia/>

Consejo de Estado de la República de Colombia, C.P.: Jorge Octavio Ramírez Ramírez. (2019a, 21 febrero). *Radicalción 05001-23-33-000-2013-00405-01(21551)*. Relatoría del Consejo de Estado.

<http://www.consejodeestado.gov.co/busquedas/buscador-jurisprudencia/>

Consejo de Estado de la República de Colombia, & C.P.: Julio Roberto Piza Rodríguez. (2019b, abril 4). *Radicalción 05001-23-31-000-2008-00671-01(20204)*. Relatoría del Consejo de Estado.

<http://www.consejodeestado.gov.co/busquedas/buscador-jurisprudencia/>

Consejo de Estado de la República de Colombia, C.P.: Julio Roberto Piza Rodríguez. (2019c, 27 junio). *Radicalción 05001-23-33-000-2013-00853-01(22250)*. Relatoría del Consejo de Estado.

<http://www.consejodeestado.gov.co/busquedas/buscador-jurisprudencia/>

Consejo de Estado de la República de Colombia, C.P.: Milton Chaves García. (2020, 16 julio). *Radicalción 25000-23-37-000-2015-00025-01(24252)*. Relatoría del Consejo de Estado.

<http://www.consejodeestado.gov.co/busquedas/buscador-jurisprudencia/>

- Corte Constitucional, M.P.: Ciro Angarita Barón. (1993, 11 febrero). *Sentencia C-040*. Relatoría de la Corte Constitucional.
<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1993/C-040-93.htm>
- Corte Constitucional, M.P.: Antonio Barrera Carbonell. (1994, 7 julio). *Sentencia C-308*. Relatoría de la Corte Constitucional.
<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1994/C-308-94.htm>
- Corte Constitucional, M.P.: Alejandro Martínez Caballero. (1997, 25 septiembre). *Sentencia SU-480*. Relatoría de la Corte Constitucional.
<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1997/SU480-97.htm>
- Corte Constitucional, M.P.: Alejandro Martínez Caballero. (2000, 2 noviembre). *Sentencia C-1489*. Relatoría de la Corte Constitucional.
<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2000/C-1489-00.htm>
- Corte Constitucional, M.P.: Jaime Córdoba Triviño. (2001a, 8 agosto). *Sentencia C-828*. Relatoría de la Corte Constitucional.
<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2001/C--01.htm>
- Corte Constitucional, M.P.: Alfredo Beltrán Sierra. (2001b, 26 septiembre). *Sentencia C-1024*. Relatoría de la Corte Constitucional.
<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2001/c-1024-01.htm>
- Corte Constitucional, M.P.: Jaime Araújo Rentería. (2003a, 15 julio). *Sentencia C-572*. Relatoría de la Corte Constitucional.
<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/C-572-03.htm>
- Corte Constitucional, M.P. Clara Inés Vargas Hernández. (2003b, 5 noviembre). *Sentencia C-1040*. Relatoría de la Corte Constitucional.
<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/C-1040-03.htm>

- Corte Constitucional, M.P.: Rodrigo Uprimny Yepes. (2004, 31 agosto). *Sentencia C-824*. Relatoría de la Corte Constitucional.
<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2004/C-824-04.htm>
- Corte Constitucional, M.P.: Rodrigo Escobar Gil. (2006, 1 febrero). *Sentencia C-045*. Relatoría de la Corte Constitucional.
<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2006/C-045-06.htm>
- Corte Constitucional, M.P.: Humberto Antonio Sierra Porto. (2007, 9 mayo). *Sentencia C-341*. Relatoría de la Corte Constitucional.
<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2007/C-341-07.htm>
- Corte Constitucional, M.P.: Jorge Ignacio Pretelt Chaljub. (2011, 16 febrero). *Sentencia C-090*. Relatoría de la Corte Constitucional.
<https://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2011/C-090-11.htm>
- Corte Constitucional, M.P.: Gabriel Eduardo Mendoza Martelo. (2012, 30 octubre). *Sentencia C-890*. Relatoría de la Corte Constitucional.
<https://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2012/C-890-12.htm>
- Corte Constitucional, M.P.: Jorge Ignacio Pretelt Chaljub. (2013, 8 mayo). *Sentencia C-262*. Relatoría de la Corte Constitucional.
<https://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2013/C-262-13.htm>
- Corte Constitucional, M.P.: Humberto Antonio Sierra Porto. (2016, 12 julio). *Sentencia C-536*. Relatoría de la Corte Constitucional.
<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2016/C-536-16.htm>