



CONTRALORÍA  
DEPARTAMENTAL DEL TOLIMA

CONTRALORÍA DEPARTAMENTO DEL TOLIMA DIRECCIÓN TÉCNICA DE CONTROL FISCAL Y MEDIO AMBIENTE	
11 OCT 2017	
RADICADO N°	HORA: 5:20 p.m.
RECIBI: <i>[Firma]</i>	ANEXOS: 9 Folios.

MEMORANDO No. 097-2017-132

**Para:** Dra. ANDREA MARCELA MOLINA ARAMENDIZ  
Directora de Control Fiscal y Medio Ambiente

**De:** Dra. OLGA MERCEDES CORDOBA ZARTA  
Directora Técnica Jurídica

**Asunto:** COBRO DE ESTAMPILLAS PARA LOS CONTRATOS QUE  
CELEBRAN LAS EMPRESAS SOCIALES DEL ESTADO.

Concepto No.	027
Fecha	20 de Septiembre de 2017
Problema Jurídico	Cobro de Estampillas para los contratos que celebran las empresas sociales del Estado.
Fuentes formales	Constitución Política, Ley 100 de 1994, Ley 715 de 2001
Precedente	Sentencia C 341 de 2007. Sentencia C No. 978 de 2010. Sentencia C- 655 de 2003 Sentencia C – 1040 de 2003 Sentencia Consejo de Estado Radicado 2005-00663-01 (20117)

En atención al memorando, mediante el cual La Directora Técnica de Control Fiscal y Medio Ambiente de la Contraloría Departamental del Tolima, solicita se emita concepto jurídico para determinar la clase de contratos que celebren las empresas sociales del Estado, en los que procede el cobro de estampillas; La Dirección Técnica Jurídica, para proferir este concepto seguirá el siguiente procedimiento *i)* Estudiará la normatividad y jurisprudencia relacionada con el tema, *ii)* luego se emitirá las conclusiones *iii)* y finalmente dará respuesta a los problemas jurídicos planteados.

### 1) Normatividad aplicable al caso:

Constitución Política:

"Artículo 48: Se garantiza a los habitantes el derecho irrenunciable a la Seguridad Social.

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

La seguridad social podrá ser prestada por entidades públicas o privadas, de conformidad con la ley. **No se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la seguridad social para fines diferentes a ella**".

1 de 18

Edificio Gobernación del Tolima, Piso 7  
[despacho.contraloria@contraloriatolima.gov.co](mailto:despacho.contraloria@contraloriatolima.gov.co)  
Web-Site: [www.contraloriatolima.gov.co](http://www.contraloriatolima.gov.co)  
PBX: 2 61 11 67 / 2 61 11 69  
NIT: 890.706.847-1



CONTRALORÍA  
DEPARTAMENTAL DEL TOLIMA

## 2) Precedente jurisprudencial

### 2.1 Sentencia C No. 341 de 2007.

**“7. Análisis de la aplicación del principio constitucional según el cual *“No se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella”*, al caso concreto.**

“El demandante alega que las expresiones acusadas vulneran el artículo 48 constitucional, más exactamente, al principio de intangibilidad de los recursos del sistema de seguridad social, por cuanto *“imponer contribuciones a las Cajas de Compensación familiar o excluirlas de un régimen de excepción, como en el caso de autos frente al impuesto a las ventas, afecta la aplicación de los recursos bajo su administración a las finalidades del sistema de seguridad social, pues implica una desviación de los mismos al cumplimiento de otros fines, de gran importancia pública seguramente, pero diferente al criterio razonado y ordenado por el constituyente en cuanto a la afectación específica y prevalente a la que alude el artículo 48 de la Constitución”*. No comparte la Corte tales afirmaciones, por las razones que pasan a explicarse.

Desde temprana jurisprudencia, esta Corporación ha establecido unas claras líneas jurisprudenciales en el sentido de que las Cajas de Compensación familiar cumplen funciones vinculadas con la seguridad social en Colombia. En efecto, la Corte Constitucional ha entendido que aquéllas (i) desarrollan diversos programas para la prestación de la seguridad social[22]; (ii) prestan un servicio dentro del ámbito de la seguridad social[23]; (iii) los recursos que manejan, ya que éstos hacen parte del sistema de seguridad social, son de naturaleza parafiscal y se encuentran sometidos a la prescripción prevista en el artículo 48 Superior[24]; y (iv) cubren el subsidio familiar a los trabajadores, desarrollan actividades en el ámbito de la recreación y el deporte, asignan subsidios de vivienda de interés social, y participan del sistema de seguridad social integral, creado y organizado por la Ley 100 de 1993, para administrar recursos del régimen subsidiado de salud, y actúan en la administración y prestación de servicios en el sistema de protección social en beneficio de los desempleados, adelantando programas de micro crédito[25].

Ahora bien, el problema que se plantea consiste en determinar si las normas acusadas realmente conducen a que se destinen o utilicen recursos de instituciones de la seguridad social para fines diferentes a ella. La Corte estima que no, por las razones que pasan a explicarse.

Tal y como se ha explicado, cuando quiera que las Cajas de Compensación Familiar presten servicios vinculados con la seguridad social, *“de acuerdo con lo previsto en la Ley 100 de 1993”*, éstos se encuentran excluidos del pago del impuesto sobre las ventas, motivo por el cual carece de sentido plantear que se esté ante un caso de desviación de los recursos de la seguridad social para fines diferentes a ella. En estos casos, el consumidor final no tendrá la obligación de sufragar el pago del impuesto. Es más, el legislador ni siquiera podría gravar con el IVA los servicios de salud prestados por las Cajas de Compensación Familiar, por cuanto en esos casos sí se estaría violando la prohibición constitucional de no *“destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella”*.



CONTRALORÍA  
DEPARTAMENTAL DEL TOLIMA

"7.2. Por tratarse de un servicio público, la seguridad social en salud requiere contar con un flujo constante de recursos que permita su financiación y por ende la atención adecuada y oportuna de las prestaciones correspondientes. Estos recursos provienen básicamente de las cotizaciones de sus afiliados, las cuales son establecidas por el Estado en ejercicio de su potestad impositiva. Dichas cotizaciones constituyen contribuciones parafiscales, toda vez que se cobran de manera obligatoria a un determinado número de personas cuyas necesidades en salud se satisfacen con los recursos recaudados[62].

Sobre el carácter parafiscal de los recursos de la seguridad social en salud y su destinación específica, la jurisprudencia constitucional ha señalado:

*"Según las características de la cotización en seguridad social, se trata de una típica contribución parafiscal, distinta de los impuestos y las tasas. En efecto, constituye un gravamen fruto de la soberanía fiscal del Estado, que se cobra de manera obligatoria a un grupo de personas cuyas necesidades en salud se satisfacen con los recursos recaudados, pero que carece de una contraprestación equivalente al monto de la tarifa. Los recursos provenientes de la cotización de seguridad social no entran a engrosar las arcas del presupuesto nacional, ya que se destinan a financiar el sistema general de seguridad social en salud[63]."*

Dado su carácter parafiscal, los recursos de la seguridad social en salud tienen destinación específica, esto es, no pueden ser empleados para fines diferentes a la seguridad social. Así lo establece expresamente el artículo 48 de la Carta Política al disponer que "No se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella". Sobre el alcance de esta cláusula constitucional la jurisprudencia constitucional ha dicho:

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

*"Por tanto, la calidad superior y prevalente del mandato constitucional desplaza toda norma inferior que pueda desvirtuar sus alcances, y, si alguien llegase a invocar con tal objeto las disposiciones de la ley en materia de liquidación forzosa de las instituciones financieras, deben ser ellas inaplicadas, para, en su lugar, hacer que valga el enunciado precepto de la Constitución, según lo dispone el 4 Ibidem, en virtud de la inocultable incompatibilidad existente." [64]*

Como la norma superior que se comenta no establece excepciones, la prohibición de destinar y utilizar los recursos de las instituciones de la seguridad social para fines diferentes a ella comprende tanto los recursos destinados a la organización y administración del sistema de seguridad social como los orientados a la prestación del servicio, lo cual es razonable pues unos y otros integran un todo indivisible, tal como se desprende del principio superior de *eficiencia* ya comentado.



CONTRALORÍA  
DEPARTAMENTAL DEL TOLIMA

En cuanto a los demás servicios prestados por las Cajas de Compensación Familiar, distintos de aquellos vinculados a la Ley 100 de 1993 y que sí resultan gravados con el IVA, la Corte considera que tampoco se está violando la prescripción constitucional del artículo 48, por cuanto se trata de la prestación de servicios que, en sí mismo considerados, no tienen una vinculación objetiva y directa con la seguridad social. En tal sentido, servicios prestados por las Cajas de Compensación Familiar tales como transporte, turismo, deportes, teatro, servicios de cómputo y supermercados, entre otros, no constituyen componentes del concepto de seguridad social en Colombia.

En efecto, en nuestro ordenamiento constitucional la seguridad social tiene una doble connotación. Por una parte, se trata de un derecho irrenunciable de todas las personas, que adquiere el carácter de fundamental por conexidad, cuando resulten afectados derechos tales como la salud, la vida digna y la integridad física y moral, entre otros; por otra, es un servicio público, de carácter obligatorio, que pueden prestar las entidades públicas o privadas, según lo establezca la ley, bajo la dirección, coordinación y control del Estado y con sujeción a los principios de eficiencia, universalidad y solidaridad. Por tal razón, la Corte ha sostenido que *"El concepto de seguridad social hace referencia al conjunto de medios de protección institucionales frente a 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."*[26]

Cabe asimismo señalar que, tal y como se consideró en sentencia C- 230 de 1998, estructurar la seguridad social como un servicio público supone, la adopción de un conjunto de medidas por parte del Estado y la sociedad, que proporcionen medios de existencia ante las contingencias negativas en las cuales se puedan ver envueltas las actividades laborales o las condiciones físicas o de salud de las personas, como ocurre con *"la enfermedad, el desempleo, los accidentes de trabajo y las enfermedades profesionales, las cargas de familia, la vejez, la invalidez y el fallecimiento del sostén de la familia."*[27]

Así mismo, en relación con el sentido y alcance de la noción de seguridad social en la Constitución, esta Corporación en sentencia C- 125 de 2000, referente a la revisión oficiosa de la ley 516 de 1999, por la cual se aprueba el Código Iberoamericano de Seguridad Social, estimó con que aquella se busca *"no sólo la protección de la persona humana, cualquiera que sea su sexo, raza, edad, condición social, etc., sino también contribuir a su desarrollo y bienestar, con especial énfasis a las personas marginadas y a las de los sectores más vulnerables de la población para que puedan lograr su integración social."*

En este orden de ideas, dentro del amplio universo de servicios que actualmente prestan las Cajas de Compensación Familiar en Colombia, la Corte encuentra que, salvo aquellos vinculados con la Ley 100 de 1993, los demás no guardan 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, y en consecuencia, la imposición de un gravamen sobre la prestación de los mismos, como lo es el impuesto sobre el valor agregado IVA, no constituye vulneración alguna a la prohibición constitucional de destinar o utilizar los recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella".

## 2.2 Sentencia C No. 978 de 2010.



CONTRALORÍA  
DEPARTAMENTAL DEL TOLIMA

7.3. Respecto a las UPC, es decir, respecto de los recursos que manejan y administran las EPS, hay que decir que éstos conservan la naturaleza de parafiscales, y en ningún caso pasan a ser privados, por cuanto se encuentran en el ciclo del uso de los recursos destinados para garantizar el servicio de la Seguridad social en Salud. En reciente pronunciamiento, la Corte, interpretando el contenido de las disposiciones que regulan el sistema de seguridad social en salud, y siguiendo el precedente fijado en las Sentencias SU-480 de 1997, C-139 de 1999 y C-363 de 2001, aclaró que los recursos destinados al plan obligatorio de salud pertenecen al sistema, y que no pueden calificarse como rentas propias de las EPS por cuanto no configuran el simple el pago por los servicios administrativos que ellas prestan, sino que fundamentalmente representan el cálculo de los costos para la adecuada prestación del servicio.

A juicio de la Corte, entre las EPS y los recursos del sistema de seguridad social en salud surge una relación indisoluble e inescindible que impide considerar dichos recursos, en algún momento del ciclo en que intervienen, como propios de aquellas. La posibilidad de que las EPS obtengan una legítima ganancia, rendimientos o excedentes, no desvirtúa en modo alguno el carácter parafiscal de los recursos, pues ello es atribuible a la forma como ha sido diseñado el sistema, en el que se admite la participación de entidades privadas, públicas o mixtas. Además, como ya se anotó, los recursos que recaudan y manejan las EPS a través de la UPC, se calculan sobre la base del estimativo del costo de los servicios, sin mayores consideraciones a la posibilidad de que las EPS obtengan una ganancia. Sobre el punto, manifestó esta Corporación:

“La Unidad de Pago por Capitación no representa simplemente el pago por los servicios administrativos que prestan las EPS sino representa en especial, el cálculo de los costos para la prestación del servicio de salud en condiciones medias de calidad, tecnología y hotelería. Esto significa, la prestación del servicio en condiciones de homogenización y optimización. La relación entre las entidades que pertenecen al sistema y los recursos que fluyen dentro del ciclo de prestación del servicio de salud, forman un conjunto inescindible, así como la Corte lo analizó en la Sentencia SU-480 de 1997:

‘Hay que admitir que al delegarse la prestación del servicio público de salud a una entidad particular, ésta ocupa el lugar del Estado para algo muy importante cual es la prestación de un servicio público; pero eso no excluye que la entidad aspire a obtener una legítima ganancia. Así está diseñado el sistema. Pero, lo principal es que se tenga conciencia de que lo que se recauda no pertenece a las EPS, ni mucho menos entra al presupuesto nacional ni a los presupuestos de las entidades territoriales, sino que pertenece al sistema general de seguridad social en salud, es, pues, una contribución parafiscal. Por tal razón, la Corte no puede ser indiferente al equilibrio estructural del Sistema Nacional de Seguridad Social en Salud, al plan obligatorio de salud del régimen subsidiario y a los principios de universalidad y solidaridad que deben ir paralelos. La vigilancia de estos preceptos forma parte de uno de los objetivos del Estado social de derecho: la solución de las necesidades insatisfechas de salud’.

En este sentido, las UPC no son recursos que pueden catalogarse como rentas propias de las EPS, porque en primer lugar, las EPS no pueden utilizarlas ni disponer de estos recursos libremente. Las EPS deben utilizar los recursos de la UPC en la prestación de los servicios de salud previstos en el POS. En segundo lugar, la UPC constituye la unidad de medida y cálculo de los mínimos recursos



CONTRALORÍA  
DEPARTAMENTAL DEL TOLIMA

El hecho de que los recursos de la seguridad social en salud tengan carácter parafiscal significa que los mismos deban destinarse a la función propia de la seguridad social: la salud de la población protegida. Con tal fin, la Ley 100 de 1993 diseñó un sistema de seguridad social en salud (SGSSS)[65], cuyo objetivo fundamental es crear las condiciones de acceso a un Plan Obligatorio de Salud (POS) para todos los habitantes del territorio nacional, y el cual permitirá la protección integral de las familias, a la maternidad y enfermedad general, en las fases de promoción y fomento de la salud y la prevención y diagnóstico, tratamiento y rehabilitación para todas las patologías, según la intensidad de uso y los niveles de atención y complejidad que se definan[66].

7.3. Dicho sistema está compuesto por dos regímenes: el régimen contributivo[67] y el régimen subsidiado[68], los cuales operan a través de las entidades aseguradoras (EPS-C y EPS-S) de naturaleza pública o privada, cuya existencia es autorizada por el Estado, siempre que llenen las condiciones técnicas y financieras exigidas por la ley. Estas entidades son las encargadas de asegurar que se preste a la población que libremente las elija, el Plan Obligatorio de Salud – POS - con cargo a una Unidad de Pago por Capitación, cuyo valor previamente ha sido definido en consideración al paquete de servicios que este contiene. De modo que las Empresas Promotoras de Salud están llamadas a asumir, en calidad de intermediarias y administradoras de los recursos del sistema, las contingencias en salud de sus afiliados. La Corte ha dicho que con la creación de estas entidades se busca homogenizar la operación y optimizar los beneficios que otorgan las entidades de seguridad social sin distinción entre usuarios de uno y otro régimen".

### 2.3 Sentencia C No. 655 de 2003.

**“Los recursos que manejan las EPS y las cajas de compensación Familiar hacen parte del ciclo de la seguridad social y no pueden ser objeto de gravámenes.**

7.1. En el caso específico de las EPS, estas son las entidades responsables de la afiliación y registro de los afiliados y, por delegación del Fondo de Solidaridad y Garantía -Fosyga-, del recaudo de las cotizaciones, aportes, cuotas moderadoras, pagos compartidos, copagos, tarifas, deducibles o bonificaciones en el Plan Obligatorio de Salud -POS-. Su función básica es organizar y garantizar, directa o indirectamente, la prestación del servicio de salud obligatorio y girar la diferencia entre los ingresos por cotizaciones y el valor de las correspondientes Unidades de Pago por Capitación -UPC- al Fosyga.[13]

7.2. Es de interés precisar que la UPC es la cuota de valor anual que reciben las EPS por cada una de las personas afiliadas, cotizantes o beneficiarias, para garantizar la adecuada prestación de los servicios que ofrece el POS durante ese período de tiempo. Constituye los “*ingresos de las Entidades Promotoras de Salud*”[14] y el centro del equilibrio financiero del sistema obligatorio de salud[15]. La UPC debe ser definida por el Consejo Nacional de Seguridad Social en Salud, quien está llamado a establecerla en función del perfil epidemiológico de la población relevante, de los riesgos cubiertos y de los costos de prestación del servicio en condiciones medias de calidad, tecnología y hotelería[16].



CONTRALORÍA  
DEPARTAMENTAL DEL TOLIMA

de carácter económico, de salud y de servicios complementarios regulados en la citada ley y en normas futuras[1].

Uno de los principios fundamentales del servicio público de la seguridad social, que consagra la norma superior y que desarrolla la Ley 100 de 1993, es el de *eficiencia*, entendido como la *mejor utilización de los recursos administrativos, técnicos y financieros disponibles para que los beneficios a que da derecho la seguridad social sea prestados en forma adecuada, oportuna y suficiente*[2].

Tales recursos son, pues, indispensables para el funcionamiento del sistema de seguridad social, y en esta medida están todos articulados para la consecución del fin propuesto por el Constituyente de garantizar a todos los habitantes el derecho irrenunciable a la seguridad social.

2. Tratándose del servicio público de la seguridad social en salud, éste requiere contar con un flujo constante de recursos que permita su financiación y por ende la atención adecuada y oportuna de las prestaciones correspondientes. Estos recursos provienen básicamente de las cotizaciones de sus afiliados, las cuales son establecidas por el Estado en ejercicio de su potestad impositiva. Dichas cotizaciones constituyen contribuciones parafiscales, pues se cobran de manera obligatoria a un determinado número de personas cuyas necesidades en salud se satisfacen con los recursos recaudados.

Sobre el carácter parafiscal de los recursos de la seguridad social en salud y su destinación específica la jurisprudencia constitucional ha sido reiterativa. Ha dicho la Corte:

*“La cotización para la seguridad social en salud es fruto de la soberanía fiscal del Estado. Se cobra de manera obligatoria a un grupo determinado de personas, cuyos intereses o necesidades en salud se satisfacen con los recursos recaudados. Los recursos que se captan a través de esta cotización no entran a engrosar las arcas del presupuesto Nacional, pues tienen una especial afectación, y pueden ser verificados y administrados tanto por entes públicos como por personas de derecho privado. La tarifa de la contribución no se fija como una contraprestación equivalente al servicio que recibe el afiliado, sino como una forma de financiar colectiva y globalmente el sistema Nacional de seguridad social en salud.*

*“Las características de la cotización permiten afirmar que no se trata de un impuesto, dado que se impone a un grupo definido de personas para financiar un servicio público determinado. Se trata de un tributo con destinación específica, cuyos ingresos, por lo tanto, no entran a engrosar el Presupuesto Nacional. La cotización del sistema de salud tampoco es una tasa, como quiera que se trata de un tributo obligatorio y, de otra parte, no genera una contrapartida directa y equivalente por parte del Estado, pues su objetivo es el de asegurar la financiación de los entes públicos o privados encargados de prestar el servicio de salud a sus afiliados.*

*“Según las características de la cotización en seguridad social, se trata de una típica contribución parafiscal, distinta de los impuestos y las tasas. En efecto, constituye un gravamen fruto de la soberanía fiscal del Estado, que se cobra de manera obligatoria a un grupo de personas cuyas necesidades en salud se satisfacen con los recursos recaudados, pero que carece de una contraprestación equivalente al monto de la tarifa. Los recursos*



**CONTRALORÍA  
DEPARTAMENTAL DEL TOLIMA**

que el Sistema General de Seguridad Social en Salud requiere para cubrir en condiciones de prestación media el servicio de salud tanto en el régimen contributivo como en el régimen subsidiado.” (Sentencia C-828 de 2001, M.P. Jaime Córdoba Triviño).

7.4. De acuerdo con las consideraciones precedentes, en la misma Sentencia se sostiene que considerar la UPC como recursos privados o propios de las EPS “es un error que se deriva de equiparar el Plan obligatorio de Salud POS con un contrato tradicional de seguro”. En cuanto el objetivo del sistema de seguridad social en salud es privilegiar el subsidio de la demanda, las entidades administradoras actúan como simples intermediarias entre los recursos que manejan y los usuarios del servicio, asimilándose su función a un contrato de aseguramiento especial en el que las EPS asumen el riesgo de la actividad y la administración de los recursos. Pero no se trata de un contrato de seguro clásico. No “porque en primer lugar, construye un manejo financiero de prestación media para todos por igual, tanto para el régimen contributivo, como para el régimen subsidiado, y en segundo lugar, los recursos, una vez son captados por el Sistema de Salud, no le pertenecen a quien los cancela, sino al sistema en general. Las cotizaciones que hacen los afiliados al sistema de salud no se manejan como cuentas individuales en donde existe una relación conmutativa entre lo que se paga y lo que se recibe. Estos aspectos, de la relación entre afiliados y asegurador distinguen de fondo el contrato de aseguramiento en salud del contrato de seguros tradicional”[17].

7.5. Ahora bien, teniendo en cuenta que los recursos que manejan las EPS dentro del plan obligatorio de salud son parafiscales, y que por mandato constitucional los mismos no deben tener una destinación diferente a la seguridad social, la jurisprudencia constitucional ha venido considerando que éstos no pueden ser gravados a través de la imposición de tributos, pues ello constituye una clara violación a la previsión contenida en el artículo 48 de la Constitución Política. Para la Corte, sólo los recursos que se captan por fuera del plan obligatorio de salud, a título de sobreaseguramiento o planes complementarios, son considerados rentas propias de las EPS, y por lo tanto, no tienen la naturaleza de recursos parafiscales pudiendo ser objeto de gravámenes en los términos en que lo defina la ley. Al respecto, se lee en la Sentencia C-828 de 2001:

“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 [18] como Plan Obligatorio de Salud no constituyen rentas parafiscales y por ende pueden ser gravados.”

#### **2.4 Sentencia 1040 de 2003.**

1. En desarrollo de lo dispuesto en los artículos 48 y 49 de la Constitución, la Ley 100 de 1993 creó el Sistema de Seguridad Social integral, cuyo objeto es garantizar los derechos irrenunciables de la persona y la comunidad para obtener la calidad de vida acorde con la dignidad humana, a través de la protección de las contingencias que las afecten. Dicho sistema comprende además de las obligaciones del Estado y la sociedad, las instituciones y los recursos destinados a garantizar la cobertura de las prestaciones



CONTRALORÍA  
DEPARTAMENTAL DEL TOLIMA

fundamento la afirmación hecha por quien interviene a nombre del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, quien considera viable la imposición de tributos a los recursos de la seguridad social en salud.

Solo por excepción, no se opone a esa destinación especial la tasa que deben pagar las entidades que se encuentran bajo la inspección y vigilancia de la Superintendencia de Salud, pues conforme al artículo 48 de la Carta el servicio público de seguridad social supone la vigilancia y control de las entidades que lo prestan, de modo que dicho gravamen retorna el costo asumido por el Estado en la prestación de este servicio público.

Ha dicho la Corte:

*"No habría manera lógica de admitir el control, es decir, la vigilancia del servicio público, excluyendo en forma inconciliable la posibilidad de que las entidades públicas no asumieran el costo del servicio. Es consustancial con la prestación de un servicio público la necesidad de financiar el costo que aquélla representa, porque ello comporta lograr y asegurar su eficiencia. De modo que esos conceptos no se pueden divorciar, a menos que se admita que la eficiencia no es un factor del buen servicio.*

Y en el mismo pronunciamiento reiteró:

*"De lo expresado se deduce que la prohibición de utilizar los recursos de la seguridad social para fines diferentes, alude a la restricción de su manejo en programas distintos, así estén dirigidos a satisfacer otras necesidades básicas de similar importancia dentro del plexo de las necesidades sociales, mas dicha restricción no se extiende a las actividades de control y vigilancia que son inherentes al servicio público". [7]*

5. El hecho de que los recursos de la seguridad social en salud tengan carácter parafiscal no significa otra cosa que los mismos deban destinarse a la función propia de la seguridad social: la salud de los afectados. Con tal fin, la Ley 100 de 1993 diseñó un sistema de seguridad social en salud (SGSSS)[8], cuyo objetivo fundamental es crear las condiciones de acceso a un Plan Obligatorio de Salud (POS) para todos los habitantes del territorio nacional, y el cual permitirá la protección integral de las familias a la maternidad y enfermedad general, en las fases de promoción y fomento de la salud y la prevención y diagnóstico, tratamiento y rehabilitación para todas las patologías, según la intensidad de uso y los niveles de atención y complejidad que se definan[9].

Dicho sistema está compuesto por dos regímenes: el régimen contributivo[10] y el régimen subsidiado[11], y de instituciones que se encargan de cumplir con tal objetivo: las Entidades Promotoras de Salud (EPS)[12] y las Administradoras del Régimen Subsidiado (ARS)[13], quienes tienen el deber de prestar los servicios de salud directamente o a través de Instituciones Prestadoras de Salud (IPS)[14]. La Corte ha dicho que con la creación de estas entidades se busca homogenizar la operación y optimizar los beneficios que otorgan las entidades de seguridad social sin distinción entre usuarios de uno y otro régimen.

Por lo que hace a las EPS, ellas son responsables de la afiliación y el registro de los afiliados y del recaudo de las cotizaciones por delegación del Fondo de Solidaridad y Garantía (FOSYGA). Su función básica es organizar y garantizar, directa o indirectamente la prestación del Plan Obligatorio de Salud a los afiliados y girar a dicha institución, dentro de los términos legales, la diferencia entre los ingresos por



CONTRALORÍA  
DEPARTAMENTAL DEL TOLIMA

*provenientes de la cotización de seguridad social no entran a engrosar las arcas del presupuesto Nacional, ya que se destinan a financiar el sistema general de seguridad social en salud”.[3]*

Así mismo ha expresado enfáticamente:

*“Los recursos del Sistema de Seguridad Social en Salud son rentas parafiscales porque son contribuciones que tienen como sujeto pasivo un sector específico de la población y se destinan para su beneficio, y conforme al principio de solidaridad, se establecen para aumentar la cobertura en la prestación del servicio de salud. El diseño del Sistema General de Seguridad Social en Salud define en forma específica los destinatarios, los beneficiarios y los servicios que cubre el Plan Obligatorio de Salud, todos elementos constitutivos de la renta parafiscal”.[4]*

3. Dado su carácter parafiscal, los recursos de la seguridad social en salud tienen destinación específica, esto es, no pueden ser empleados para fines diferentes a la seguridad social. Así lo establece expresamente el artículo 48 de la Carta Política al disponer que *“No se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella”*. Sobre el alcance de esta cláusula constitucional la jurisprudencia constitucional ha dicho:

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

*“Por tanto, la calidad superior y prevalente del mandato constitucional desplaza toda norma inferior que pueda desvirtuar sus alcances, y, si alguien llegase a invocar con tal objeto las disposiciones de la ley en materia de liquidación forzosa de las instituciones financieras, deben ser ellas inaplicadas, para, en su lugar, hacer que valga el enunciado precepto de la Constitución, según lo dispone el 41b)dem, en virtud de la inculcable incompatibilidad existente.”[5]*

Como la norma superior que se comenta no establece excepciones, la prohibición de destinar y utilizar los recursos de las instituciones de la seguridad social para fines diferentes a ella comprende tanto los recursos destinados a la organización y administración del sistema de seguridad social como los orientados a la prestación del servicio, lo cual es razonable pues unos y otros integran un todo indivisible, tal como se desprende del principio superior de eficiencia ya comentado.

Sobre el carácter absoluto de la citada prohibición la Corte[6] ha señalado que la prohibición contenida en el artículo 48 Superior no puede ser desconocida *“ni aun en aras de la reactivación económica”*, lo que significa que los recursos destinados a atender las necesidades del servicio de salud y asegurar la efectividad del derecho a la salud no pueden ser objeto de acuerdos de pago con acreedores que conduzcan a que tales recursos no lleguen al destino ordenado en la Carta.

4. 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. En este sentido carece de



CONTRALORÍA  
DEPARTAMENTAL DEL TOLIMA

8. Existe, entonces, un vínculo indisoluble entre el carácter parafiscal de los recursos de la seguridad social en salud y la Unidad de Pago por Capitación, pues al fin y al cabo dicha unidad es el reconocimiento de los costos que acarrea la puesta en ejecución del Plan Obligatorio de Salud (POS) por parte de las Empresas Promotoras de Salud y las ARS. En otras palabras, la UPC tiene carácter parafiscal, puesto que su objetivo fundamental es financiar en su totalidad la ejecución del POS. De ahí que la Corte haya considerado que la UPC no constituye una renta propia de las EPS:

*"...las UPC no son recursos que pueden catalogarse como rentas propias de las EPS, porque en primer lugar, las EPS no pueden utilizarlas ni disponer de estos recursos libremente. Las EPS deben utilizar los recursos de la UPC en la prestación de los servicios de salud previstos en el POS. En segundo lugar, la UPC constituye la unidad de medida y cálculo de los mínimos recursos que el Sistema General de Seguridad Social en Salud requiere para cubrir en condiciones de prestación media el servicio de salud tanto en el régimen contributivo como en el régimen subsidiado". [21]*

9. Ahora bien, 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 de serlo se estaría contrariando la prohibición contenida en el artículo 48 Superior de destinar y utilizar los recursos de la seguridad social para fines distintos a ella, ya que los impuestos entran a las arcas públicas para financiar necesidades de carácter general.

No es entonces cierta la afirmación del Ministerio Público quien considera que los gastos administrativos una vez ingresan a la EPS pierden su carácter parafiscal, pudiendo en consecuencia ser objeto del impuesto de industria y comercio, ya que por mandato superior todos los recursos que componen la UPC están comprometidos en la prestación eficiente del servicio de seguridad social a cargo de las EPS y conservan intacto su carácter parafiscal en función de ese objetivo fundamental.

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

*"18. Otra cosa diferente son los recursos que tanto las EPS como las IPS captan por los pagos de sobreaseguramiento o planes complementarios que los afiliados al régimen contributivo asumen a mutuo propio, por medio de un contrato individual con las entidades de salud para obtener servicios complementarios, por fuera de los previstos en el POS. Estos recursos y todos los demás que excedan los recursos exclusivos para prestación del POS son rentas que pueden ser gravadas con impuestos que den, a los recursos captados, una destinación diferente a la Seguridad Social. Las ganancias que las EPS y las IPS obtengan por la prestación de servicios diferentes a los previstos legal y jurisprudencialmente [22] como Plan Obligatorio de Salud no constituyen rentas parafiscales y por ende pueden ser gravados". [23]*

10. La jurisprudencia ha hecho ver también que la asimilación de la UPC con los ingresos propios de la EPS deriva de una apreciación equivocada sobre la actividad que



CONTRALORÍA  
DEPARTAMENTAL DEL TOLIMA

cotizaciones y el valor de las Unidades de Pago por Capitalización (UPC). Además dichas entidades pueden fungir como ARS [15].

6. Para la prestación eficiente del servicio público, es importante que el sistema de seguridad social en salud cuente con un equilibrio financiero. Ha dicho la Corte:

*“Hay que admitir que al delegarse la prestación del servicio público de salud a una entidad particular, ésta ocupa el lugar del Estado para algo muy importante cual es la prestación de un servicio público; pero eso no excluye que la entidad aspire obtener una legítima ganancia. Así está diseñado el sistema. Pero, lo principal es que se tenga conciencia de que lo que se recauda no pertenece a las EPS, ni mucho menos entra al presupuesto nacional ni a los presupuestos de las entidades territoriales, sino que pertenece al sistema general de seguridad social en salud, es, pues, una contribución parafiscal. Por tal razón, la Corte no puede ser indiferente al equilibrio estructural del Sistema Nacional de Seguridad Social en Salud, al plan obligatorio de salud del régimen subsidiario y a los principios de universalidad y solidaridad que deben ir paralelos. La vigilancia de estos preceptos forma parte de uno de los objetivos del Estado social de derecho: la solución de las necesidades insatisfechas de salud” [16].*

Dentro del diseño del sistema de la seguridad social en salud el equilibrio financiero tiene como objetivo garantizar la viabilidad del sistema y por lo tanto su permanencia en el tiempo a efectos de que se pueda seguir manteniendo el fin primordial: la cobertura de las necesidades sociales a las que está expuesta la población protegida [17].

El centro de ese equilibrio financiero es la denominada Unidad de Pago por Capitalización --UPC-, que es un valor *per cápita* que paga el Estado a la EPS “*por la organización y garantía de la prestación de los servicios incluidos*”, incluido en el POS para cada afiliado. Esta unidad se establece en función del perfil epidemiológico de la población relevante, de los riesgos cubiertos y de los costos de prestación del servicio en condiciones medias de calidad, tecnología y hotelería, y será definida por el Consejo Nacional de Seguridad Social en Salud (CNSSS) de acuerdo con los estudios técnicos hechos por el Ministerio de Salud (hoy Ministerio de Protección Social). [18]

Los recursos de la UPC, deben manejarse por las EPS en cuentas independientes del resto de rentas y bienes de la entidad [19].

7. Teniendo en cuenta que conforme al artículo 48 Superior, todos los recursos de la seguridad social deben estar afectos a los objetivos de este servicio público, por tratarse de recursos parafiscales, en la configuración legal de la Unidad de Pago por Capitalización se encuentran incorporados en un todo indivisible los costos que demanda la organización y los que garantizan la prestación del servicio público de la salud. Así lo ha reconocido la Corte:

*“La Unidad de Pago por Capitalización no representa simplemente el pago por los servicios administrativos que prestan las EPS sino representa en especial, el cálculo de los costos para la prestación del servicio de salud en condiciones medias de calidad, tecnología y hotelería. Esto significa la prestación del servicio en condiciones de homogenización y optimización. La relación entre las entidades que pertenecen al sistema y los recursos que fluyen dentro del ciclo de prestación del servicio de salud, forman un conjunto inescindible...” [20]*



CONTRALORÍA  
DEPARTAMENTAL DEL TOLIMA

Con base en las consideraciones hechas anteriormente la Corte estima que los cargos de la demanda están llamados a prosperar. Veamos porqué:

13. La Unidad de Pago por Capitación no puede ser objeto de ningún gravamen pues todos los recursos que la integran, tanto los destinados obligatoriamente a la prestación del servicio de salud como los administrativos, son de carácter parafiscal en la medida en que están afectos en su totalidad a la prestación de los servicios de seguridad social en salud previstos en el POS.

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

Quienes defienden la norma impugnada arguyen que debido a que la Unidad de Pago por Capitación -UPC- está conformada por los gastos destinados obligatoriamente a la prestación de servicios de salud y los denominados "gastos de administración", entendidos estos últimos como la ganancia que reportan las EPS por la actividad que desarrollan, el legislador no hizo otra cosa que identificar cada uno de estos conceptos para efectos de la aplicación del impuesto de industria y comercio.

La Corte no puede aceptar este argumento, pues según se analizó anteriormente los recursos de la UPC que las EPS reciben para gastos de administración también están destinados a la prestación del servicio público de seguridad social en salud, no pudiendo, por tanto, ser objeto de tributo alguno. En este sentido, debe quedar claro que la imposibilidad de gravar tales recursos estriba, de un lado, en que ellos constituyen un medio necesario para alcanzar una finalidad de carácter constitucional, consistente en la prestación eficiente del servicio de seguridad social en salud, y, de otro lado, en que son la condición *sine qua non* para atender la salud como servicio público a cargo del Estado[25].

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

14. Si bien teóricamente podría discernirse entre recursos de la UPC utilizados para administración y recursos destinados obligatoriamente a la prestación de servicios de salud, lo cierto es que para efectos tributarios no es posible deslindar estas dos nociones, pues 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, mandato que no se cumpliría si se permitiera que sobre dichos recursos recayera un gravamen impositivo como el que pretende establecer la norma bajo revisión.

4



**CONTRALORÍA  
DEPARTAMENTAL DEL TOLIMA**

desarrollan dichas entidades, que no son propiamente un empresario cualquiera que maneja un clásico contrato de seguro, sino instituciones intermediarias de los servicios de salud, bajo la idea de un contrato de aseguramiento en el que la prima no le pertenece al asegurado sino al Sistema de Seguridad Social en Salud.

Ha dicho la Corte:

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

*“El considerar la UPC como recursos propios de las EPS es un error que se deriva de equiparar el Plan Obligatorio de Salud POS con un contrato tradicional de seguro”. [24]*

11. Con fundamento en los argumentos expuestos anteriormente la Corte concluyó que el denominado Gravamen a los Movimientos Financieros GMF, que pesa sobre las transacciones entre las EPS y las IPS y a las transacciones entre las ARS y las IPS, no puede aplicarse sobre los pagos del servicio de salud que pertenecen al Plan Obligatorio de Salud. Por tal razón decidió declarar exequible el numeral 10. del artículo 1º. de la Ley 633 de 2000 que adiciona el artículo 879 del Estatuto Tributario, en el entendido de que la exención allí regulada comprende las transacciones financieras que se realicen entre las EPS y las IPS y entre las ARS y las IPS con motivo de la prestación del Plan Obligatorio de Salud.

12. El artículo 111 de la Ley 788 de 2002, bajo revisión establece, en lo acusado, que el 80% de los recursos de la UPC en el régimen contributivo y el 85% de la UPC en el régimen subsidiado, no forman parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio por tratarse de recursos de la seguridad social destinados obligatoriamente a la prestación de los servicios de salud, con lo cual incluye los porcentajes restantes de la UPC, el 20% en el régimen contributivo y el 15% en el régimen subsidiado, dentro de la base gravable del referido tributo, determinación que para el actor resulta inconstitucional pues conforme al artículo 48 de la Carta los recursos de la seguridad social no pueden destinarse y utilizarse para fines distintos a ella.

Los defensores de la medida arguyen que el legislador podía establecer el aludido gravamen sobre los porcentajes de la UPC no destinados obligatoriamente a la prestación de servicios de salud, pues corresponden a sumas de dinero que ingresan como ganancia a las EPS para ser utilizados en los denominados “gastos administrativos” que, en su condición de tales, no están afectos a la prestación del POS, es decir, no tienen carácter parafiscal.



CONTRALORÍA  
DEPARTAMENTAL DEL TOLIMA

**2.5 Sentencia CONSEJO DE ESTADO SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN CUARTA.** Consejera Ponente: **MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA** Bogotá, D.C., once (11) de junio de dos mil catorce (2014). **Radicación: 05001-23-31-000-2005-00663- 01 [20117]**

"En efecto, uno de los principios del Sistema de Seguridad Social en Salud es el de la *libre escogencia*, que consiste en garantizar a los usuarios libertad en la elección entre las Entidades Promotoras de Salud y los prestadores de servicios de salud dentro de su red, en cualquier momento de tiempo<sup>1</sup>.

En esa medida, la ley introduce un campo de libre competencia económica<sup>2</sup> entre los particulares y el Estado para ofrecer servicios de salud, todo ello con la finalidad de hacer competitivo el mercado y mejorar la calidad y eficiencia del servicio<sup>3</sup>. Entonces, es dentro del mercado de servicios de salud, donde tienen cabida todas las prácticas comerciales legales que pueden implementar los participantes del sector para ofrecer y vender sus servicios, lo cual es aplicable no sólo a la prestación de los previstos en el POS sino además a todos los planes adicionales que la Ley 100 de 1993 ha habilitado para que sean prestados por los particulares y que, como se vio, también hacen parte del servicio público de salud y se sujetan a las normas que sobre competencia rigen para la actividad económica y la iniciativa privada.

En suma, la Sala advierte que los servicios del POS son una parte del servicio público de salud, que corresponde a la atención básica que el Estado puede garantizar; sin embargo, existen otros servicios que complementan el POS y que también hacen parte del servicio público de salud y, por tanto, los ingresos que reciben las clínicas y hospitales, por la prestación de esa clase de servicios no están sujetos al impuesto de industria y comercio, pues mantienen la naturaleza de servicios y no podrían clasificarse como actividades industriales o comerciales, para poder ser gravados.

En esas condiciones, se insiste, no es de recibo el argumento de la Administración en el sentido de 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, porque el beneficio que en materia de impuesto de industria y comercio prevé la Ley 14 de 1983, abarca de manera general la *actividad de servicios* que prestan los hospitales y clínicas, situación que, a la luz de la normativa vigente en materia de salud, mantiene vigencia en la medida en 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 que presten.

Ahora bien, debe integrarse al anterior análisis el artículo 111 de la Ley 788 de 2002, que excluyó de la base gravable del impuesto de industria y comercio los recursos de las entidades integrantes del sistema de seguridad social en salud.

La Sala ha precisado que esta no sujeción se encuentra vigente pues no fue derogada por el artículo 111 de la Ley 788 de 2002, que prevé una exclusión de la base gravable del impuesto, de los recursos de las entidades que integran el Sistema de Seguridad Social en Salud<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Art. 153-12 L. 100/93

<sup>2</sup> Art. 333 C.P.

<sup>3</sup> C-974/02

<sup>4</sup> El artículo 111 de la Ley 788 de 2002, después de la declaratoria de inexecutable parcial (sentencia C-1040 de 2003), dispone lo siguiente: "En su condición de recursos de la seguridad social, no forman parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, los recursos de las entidades integrantes del Sistema General de Seguridad Social en Salud, conforme a su destinación específica, como lo prevé el artículo 48 de la Constitución Política".



CONTRALORÍA  
DEPARTAMENTAL DEL TOLIMA

Por ello, no es acertada la afirmación del Jefe del Ministerio Público quien considera que los gastos administrativos una vez ingresan a la EPS pierden su carácter parafiscal, pudiendo en consecuencia ser objeto del impuesto de industria y comercio, ya que por mandato superior todos los recursos que componen la UPC están comprometidos en la prestación eficiente del servicio de seguridad social a cargo de las EPS.

15. Así pues, es incontrovertible que la delimitación hecha en la norma acusada de los porcentajes de la UPC que corresponden a la prestación de servicios de salud por parte de las entidades integrantes del sistema de seguridad social en salud, para efectos de la aplicación del impuesto de industria y comercio, resulta a todas luces inconstitucional, pues según se ha explicado, el Constituyente quiso que en la prestación del servicio de la seguridad social estuvieran comprometidos *todos* los recursos que pertenecen a ella, sin hacer distinción entre los costos que demanda la administración y organización del servicio y los que se destinan a la prestación efectiva de los servicios médico asistenciales.

16. Es verdad que las EPS tienen derecho a un margen de ganancia por la actividad que desarrollan y a ello no ha sido indiferente la jurisprudencia de la Corte[26]. Tampoco soslaya la Corte el hecho de que dichas entidades desarrollen en forma profesional y habitual actividades comerciales[27] y de servicios[28] que constituyan el hecho generador del impuesto de industria y comercio, conforme a lo dispuesto en el artículo 32 de la Ley 14 de 1983 que regula este tributo en los siguientes términos:

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

Sin embargo, la actividad comercial o de servicios de las EPS no puede dar lugar al hecho generador del impuesto de industria y comercio como quiera que las mismas comprometen recursos de la Unidad de Pago por Capitación, pues según se explicó, en razón de su carácter parafiscal no constituyen ingresos propios de las EPS, quedando, en consecuencia, excluidos de todo gravamen. Por tanto, solamente habría lugar a aplicar el aludido impuesto sobre la actividad comercial y de servicios de las EPS que compromete recursos que excedan los destinados exclusivamente para prestación de servicios del POS, pues son *ingresos propios* de las EPS sobre los cuales puede recaer el citado gravamen impositivo, sin que se esté vulnerando el artículo 48 Superior.

17. Las anteriores consideraciones deben hacerse extensivas a las Instituciones Prestadoras de Salud -IPS-, pues en su condición de integrantes del Sistema General de Seguridad Social en Salud, están encargadas de la prestación de los servicios de salud a los afiliados con base en los recursos del POS que reciben de las EPS. En consecuencia, dichas entidades tampoco están obligadas a cancelar el impuesto de industria y comercio sobre las actividades comerciales y de servicios que comprometan recursos del POS, por tratarse de rentas parafiscales, y solamente lo harán sobre los recursos que no están destinados al POS.

18. Queda claro entonces que la Corte no puede avalar la medida prevista en la norma acusada en virtud de la cual un porcentaje de la UPC está gravado con el impuesto de industria y comercio, pues de ser así se generaría una situación que resulta contraria al mandato consagrado en el artículo 48 Superior, ya que se estaría permitiendo que los recursos de la seguridad social se destinen hacia fines distintos a la prestación del servicio público de la seguridad social en salud.



CONTRALORÍA  
DEPARTAMENTAL DEL TOLIMA

Lo anterior, porque las dos normas son compatibles y se complementan entre sí, dado que mientras el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 es de carácter subjetivo, pues establece un beneficio a favor de **los hospitales y clínicas**, el artículo 111 de la Ley 788 de 2002 **es de carácter real**, porque excluye de la base gravable del impuesto los recursos de dichas entidades cuando integran el Sistema de Seguridad Social en Salud, o sea, que no están gravados con el impuesto de industria y comercio los recursos que reciben por concepto de los servicios de salud que prestan<sup>5</sup>.

En la sentencia C-1040 de 2003, en la que la Corte Constitucional declaró inexecutable los apartes demandados del artículo 111 de la Ley 788 de 2002, en comento, consideró que: *"La Unidad de Pago por Capitación no puede ser objeto de ningún gravamen pues todos los recursos que la integran, tanto los destinados obligatoriamente a la prestación del servicio de salud como los administrativos, son de carácter parafiscal en la medida en que están afectos en su totalidad a la prestación de los servicios de seguridad social en salud previstos en el POS"*.

La Sala advierte que el fallo de la Corte en mención, sólo es obligatorio y vinculante en cuanto decidió sobre la inexecutable de los apartes antes indicados y la parte motiva que fundamentó dicha decisión o *ratio decidendi*, es decir, los argumentos que tienen relación directa o nexo causal con la prohibición de incluir las UPC en la base gravable del impuesto de industria y comercio de las entidades integrantes del Sistema de Seguridad Social en Salud".

### 3. Conclusiones:

**3.1** Es claro que sobre los recursos que hacen parte del Sistema General de Seguridad Social en Salud no puede recaer ninguna clase de impuesto del orden nacional o territorial, habida cuenta que se estaría desconocido la prohibición constitucional.

**3.2** Que para determinar si un contrato puede ser objeto de gravamen de impuesto nacional o territorial, es necesario establecer el origen de los ingresos con los cuales se paga dicho contrato; si estos recursos provienen del Sistema de Seguridad Social en Salud, o si por el contrario, son derivados de la prestación de servicios de salud pero que no corresponden al servicio público de salud y obtienen ingresos provenientes de una fuente diferente a los recursos del Sistema.

**3.3** De igual forma se debe analizar a las personas naturales o jurídicas que prestan sus servicios o proveen de bienes a organismos pertenecientes al sistema de Seguridad Social en Salud, si al momento de cumplir con su objeto contractual; es decir la prestación de un servicio o la entrega de un bien, o un producto, la remuneración que reciben satisface los costos, los gastos y utilidad y si con esto aumenta su patrimonio.

**3.4** De los criterios anteriormente establecidos, podemos determinar si un servicio, o bien corresponden a la prestación de servicios de salud pública obligatoria, y si con recursos con los que se remunera el contratista son del Sistema General de Seguridad Social en Salud GSSS y están cumpliendo con la finalidad de prestar el servicio obligatorio de salud.

<sup>5</sup> Sentencia de 24 de mayo de 2012, exp 17914, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



CONTRALORÍA  
DEPARTAMENTAL DEL TOLIMA

3.5 Por tal razón no hay discusión que en contratos que tengan por objeto: i) El aseguramiento del régimen subsidiado. ii) La atención de la población pobre no asegurada. iii) La ejecución de las acciones del Plan de Intervenciones públicas colectivas. iv) La atención de afiliados de las E.P.S. Los contratos de prestación de servicios profesionales que celebren las empresas sociales del Estado para ejecutar las acciones de los anteriores objetos contractuales no proceden descuentos por conceptos de impuestos, contribuciones ni procede la exigencia del pago de estampillas departamentales o municipales.

3.6 De igual forma está claro que independientemente de la fuente de los recursos con que se pagan; contratos de obra, prestación de servicios, suministro; mantenimiento de infraestructura, Adquisición de equipos, papelería, combustible, seguridad privada, mantenimiento vehículos, seguros, adquisición de software, internet, y otros productos, el contratista asume la obligación de pagar los gastos y costos del contrato, por lo que en este caso el pago de estampillas departamentales o municipales según sea el caso es obligatorio.

De esta manera procedemos dar respuesta al asunto planteado.

Cordialmente,

  
**OLGA MERCEDES CORDOBA ZARTA**  
Directora Técnica Jurídica

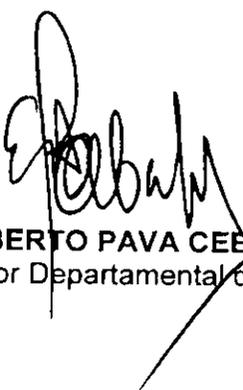
Proyectó: Flor alba tipas alpala  
Profesional universitario

---

**ADOPCION**

El presente concepto se adopta como criterio Jurídico de la Entidad para ser aplicado tanto en el proceso auditor; como procesos de responsabilidad fiscal de la Contraloría Departamental del Tolima.

Atentamente,

  
**EDILBERTO PAVA CEBALLOS**  
Contralor Departamental del Tolima

---

18 de 18

Edificio Gobernación del Tolima, Piso 7  
despacho.contraloria@contraloriatolima.gov.co  
Web-Site: [www.contraloriatolima.gov.co](http://www.contraloriatolima.gov.co)  
PBX: 2 61 11 67 / 2 61 11 69  
NIT: 890.706.847-1