

DINEROS DEL SISTEMA DE SALUD – Destinación específica

[E]n el marco de la salud, no solo los gastos que directamente se asocian a la actividad médica están protegidos por la regla de destinación específica, sino todos los indirectos –operativos, de funcionamiento, etcétera–, por ende, estos tampoco pueden ser hechos generadores de gravámenes tributarios. Todo lo anterior, se insiste, siempre que estas erogaciones sean sufragadas con dineros pertenecientes al sistema general de seguridad social, al cual, valga aclarar, también se adscribe, entre otros, el componente de salud del sistema general de participaciones en virtud de lo estipulado en el artículo 47 de la Ley 715 de 2001.

ESTAMPILLA PRO DESARROLLO DEPARTAMENTAL – No puede establecerse respecto de dineros del sistema de salud con destinación específica / DINEROS DEL SISTEMA DE SALUD – No se pueden gravar / EMPRESAS SOCIALES DEL ESTADO – No pueden gravar con la estampilla pro desarrollo las operaciones que se realicen con dineros del sistema general de seguridad social en salud

En literal a) del artículo 3 de la ordenanza 012 del 7 de mayo de 2009 (estampilla pro desarrollo) se mira claramente que el gravamen tiene como hecho generador “... todos los contratos y convenios con sus modificaciones, suscritas por (...) Empresas Sociales del Estado...”. Allí no se especifica que serán los de dotación u obras de infraestructura –por lo que quedan comprendidos en esa formulación, incluso, los que se celebran con las EPS o con los mismos profesionales de la Salud que se vinculan mediante la modalidad de contrato de prestación de servicios–, y si así lo hiciera en nada cambiaría la conclusión de la Sala, pues, se insiste, para que se active la protección del artículo 48 de la Constitución, basta que las operaciones se realicen con dineros propios del sistema de salud; máxime, en tratándose de una E.S.E. cuyo objetivo misional se contrae de manera estricta y precisa a la prestación de servicios en ese ramo, lo cual lleva a entender que, por regla general, los contratos y convenios que celebre –como contratante o contratista–, así sean para adquirir insumos, tiene como propósito mayor la atención médica de la población. Nótese, además, que el artículo 7º de dicha ordenanza no consagra ningún tipo de exención que pueda ser aplicada a los casos descritos en precedencia –que, valga decir, constituyen apenas una muestra representativa del inmenso conjunto de situaciones que hacen parte de la práctica diaria de ese tipo de instituciones–. De ahí que en cuanto subsista en la norma cualquier margen de intelección para gravar recursos de la salud con destinación específica, esta posibilidad debe ser excluída del ordenamiento jurídico, como bien lo aseveró el Tribunal de primera instancia.

ESTAMPILLA PRO HOSPITALES - – No puede establecerse respecto de dineros del sistema de salud con destinación específica / DINEROS DEL SISTEMA DE SALUD – No se pueden gravar / EMPRESAS SOCIALES DEL ESTADO – No pueden gravar con la estampilla pro hospitales las operaciones que se realicen con dineros del sistema general de seguridad social en salud

Algo similar ocurre con el artículo 3 de la ordenanza 011 del 3 de julio de 2007 (estampilla pro hospitales), en cuanto prefigura que “... la Estampilla Pro-Hospitales Universitarios de Risaralda, será de uso obligatorio en los contratos y sus modificaciones que impliquen adiciones al valor inicialmente pactado, celebrados (...) en las Empresas Sociales del Estado del orden departamental y municipal...”. Ello, leído en armonía con lo previsto en el artículo 10 de dicho acto, que prefija que “... la presente Ordenanza tiene aplicación obligatoria (...) en las



Empresas Sociales del Estado...”. Aquí tampoco existe discriminación alguna frente al tipo de contratos que se pueden gravar, ni mucho menos frente al objeto de los mismos. El tributo tiene un alcance universal, que por la misma razón alcanza a afectar jurídicamente a los que se realicen con cargo a recursos de la salud con destinación específica; lo cual tampoco se atempera con la excepción contenida en el reducido universo que representa el artículo 5º de la ordenanza 011 de 2007 para las E.S.E.

NOTA DE RELATORÍA. Ver sentencias C-227 de 2002, C-828 de 2001, SU-480 de 1997, C-655 de 2003 y C-1040 de 2003 de la Corte Constitucional.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN POLÍTICA – ARTÍCULO 48 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA – ARTÍCULO 287 NUMERAL 3 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA – ARTÍCULO 300 NUMERAL 4 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA – ARTÍCULO 338 / LEY 3 DE 1986 – ARTÍCULO 32 / LEY 645 DE 2001 / LEY 100 DE 1993 – ARTÍCULO 1 / LEY 100 DE 1993 – ARTÍCULO 194 / LEY 100 DE 1993 – ARTÍCULO 195 / DECRETO 1876 DE 1994 – ARTÍCULO 4

NORMA DEMANDADA: ORDENANZA 012 DE 2009 (7 de mayo) ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DE RISARALDA – ARTÍCULO 3 LITERAL A (Anulado parcialmente) / ORDENANZA 011 DE 2007 (28 de junio) ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DE RISARALDA – ARTÍCULO 10 (Anulado parcialmente)

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

Consejera ponente: LUCY JEANNETTE BERMÚDEZ BERMÚDEZ

Bogotá D.C., veintidós (22) de marzo de dos mil dieciocho (2018)

Radicación número: 66001-23-31-003-2011-00142-01

Actor: JOSÉ HERNÁNDO ECHEVERRY DÍAZ

Demandado: DEPARTAMENTO DE RISARALDA

Referencia: Nulidad (art. 84 CCA). Sentencia de segunda instancia. Estampilla Pro Desarrollo sobre Empresas Sociales del Estado.

La Sala procede a resolver el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia de 24 de octubre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda, que declaró la nulidad condicionada de la expresión “Empresas Sociales del Estado”, contenida en determinadas disposiciones de las ordenanzas demandadas, y adoptó otras decisiones.

I. ANTECEDENTES



1.1. LA DEMANDA¹

El señor **JOSÉ HERNÁNDO ECHEVERRY DÍAZ**, en nombre propio, presentó demanda en ejercicio de la acción de nulidad consagrada en el artículo 84 del CCA, a efectos de obtener la **nulidad parcial** de las Ordenanzas No. **(i)** 012 del 7 de mayo de 2009 “... *estampilla pro desarrollo...*” y **(ii)** 011 del 3 de julio de 2007 “... *estampilla pro hospitales...*”, en cuanto contienen la expresión “**Empresas Sociales del Estado**”.

1.2. PRETENSIONES

“Que es nulo el artículo 3 de la Ordenanza 012 del 7 de Mayo de 2009 Por medio de la cual se modifica la Ordenanza 002 de Julio de 1986 que crea la **Estampilla Pro desarrollo** para el Departamento de Risaralda y se dictan otras disposiciones, expedida por la Asamblea del Departamento de Risaralda, HECHO GENERADOR: en lo pertinente a lo expresado en los Literales: a)... “Empresas Sociales del Estado”..., b)... “Empresas Sociales del Estado”..

Que es nulo el artículo 10 de la Ordenanza 011 del 3 de Julio de 2007 Por la cual se integran las disposiciones relativas a la aplicación y funcionamiento de la **Estampilla Pro-hospitales Universitarios** de Risaralda, expedida por la Asamblea del Departamento de Risaralda, CAMPO DE APLICACIÓN: en lo pertinente a lo expresión... “Empresas Sociales del Estado del Orden Departamental y Municipal”...

Una vez ejecutoriada la sentencia que le ponga fin a la presente acción, se comunique a la autoridad administrativa que profirió el acto, para los efectos legales consiguientes”² (Negrillas de la Sala).

1.3. NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE VIOLACIÓN

El demandante considera violadas las siguientes normas:

¹ Folios 1-15 del cuaderno 1.

² Folio 1 del cuaderno 1.



- **Constitución Política:** arts. 48, 49, 151, 288, 356 y 357.
- **Legislación:** Ley 100 de 1993; arts. 68, 91 y 96 de la Ley 715 de 2001; art. 17 del Decreto Ley 1281 de 2002.
- **Resolución 3042 de 2007** del Ministerio de la Protección Social.
- **Circular Externa 064 de 2010** de la Superintendencia de Salud.

Sostiene que las ordenanzas acusadas, contrariando los preceptos enunciados – especialmente el artículo 48 Superior–, imponen gravámenes tributarios – estampillas– a las operaciones realizadas por las E.S.E., que recaen sobre recursos del sistema general de transferencias y **de la salud**, que no pueden ser destinados a fines diferentes a la seguridad social, lo cual supone que estén exentos de ese tipo de cargas impositivas, tal como lo enseña la jurisprudencia constitucional³.

Manifiesta que lo anterior empeora la precaria situación económica que atraviesan no solo las E.S.E. en Risaralda, sino el sistema de salud en general.

Finalmente, añade que sus contratistas presentan sus propuestas evaluando esa clase de gastos, razón por la cual es la entidad de salud la que terminan asumiendo el pago de los mismos; lo cual se replica en toda suerte de casos.

1.4. TRÁMITE EN PRIMERA INSTANCIA

El Tribunal Administrativo de Risaralda, en auto de 26 de mayo de 2011⁴ admitió la demanda y dispuso las notificaciones, requerimientos, traslados y demás trámites de rigor.

1.5. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA⁵

La Gobernación de Risaralda, por conducto de apoderada, pidió que se “declare la validez de los artículos de las ordenanzas que se invocan como violados”⁶.

³ Hizo alusión a las siguientes sentencias de la Corte Constitucional: C-1040 de 2013, C-341 de 2007, SU-480 de 1998

⁴ Folios 55-57 del cuaderno 1.

⁵ Folios 95-110 del cuaderno 1.

⁶ Folio 108 del cuaderno 1.



Por un lado, propuso la excepción de “ineptitud sustantiva de la demanda”⁷ por falencias en la indicación de las normas violadas u el concepto de violación y, por el otro, se opuso a las pretensiones de la demanda, para lo cual se pronunció así:

- Los departamentos y sus asambleas disponen de facultades en materia tributaria, consagradas en los artículos 298 y 338 de la Carta Política⁸.
- Los recursos de la salud no se tocan con la estampilla; esta la paga el contratista y no la entidad pública.
- No está probada la afectación directa a dichos recursos a partir de casos concretos.
- Ninguno de los hechos gravados en las ordenanzas demandadas alude a los casos aludidos en la “circulares de la Superintendencia”, que, en todo caso, deben ser definidos por cada entidad descentralizada al aplicarla.
- Las entidades de salud manejan recursos que no provienen directamente del sistema de salud, y estos deben gravarse⁹.
- El Ministerio de Hacienda pidió claridad a la Superintendencia de Salud frente a la Circular Externa 064 de 2010, respecto de la obligación tributaria de quienes proveen bienes y servicios a las entidades de salud.
- La estampilla se expidió dentro de los límites establecidos por la Ley 3 de 1986 y la Ley 645 de 2001 que permiten su configuración vía asamblea departamental.

1.6. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN PRIMERA INSTANCIA

La **entidad demandada**¹⁰ reiteró las solicitudes y argumentos expuestos en su escrito de contestación, en cuanto a la legalidad del cobro de estampillas a las E.S.E., y agregó que “... *una vez sean trasladados los recursos a las diferentes entidades de salud, estos pasan a ser recursos propios que se invertirán de acuerdo a las necesidades de cada entidad y es a partir de ese momento que es*

⁷ Folios 107-108 del cuaderno 1.

⁸ Sostuvo que, en ese mismo sentido, se pronunció la Sección Cuarta del Consejo de Estado dentro del proceso radicado con el número 23001-23-31-000-2007-00473-01.

⁹ Para soportar su argumento transcribió apartes de la sentencia proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en el expediente 25000-23-27-000-2007-00243-01 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

¹⁰ Con memorial visible de folios 140-142 del cuaderno 1.



procedente la aplicación de las estampillas y por lo tanto, el descuento que por la celebración de los contratos se realicen tiene plena validez”¹¹.

El **Ministerio Público** rindió concepto¹² en el que pidió acceder parcialmente a las súplicas de la demanda. De un lado, manifestó que el artículo 3º de la Ordenanza 012 de 2009 violó las normas en que debía fundarse, por cuanto dio un alcance equivocado al artículo 32 de la Ley 3 de 1986, “... *al establecer un hecho generador en los contratos o convenios celebrados por entidades del orden municipal*”¹³; y del otro, se abstuvo de emitir pronunciamiento frente a la nulidad del artículo 10 de la Ordenanza 011 de 2007 porque, a su juicio, el actor no desarrolló el concepto de violación.

1.7. SENTENCIA APELADA¹⁴

El Tribunal Administrativo de Risaralda, en fallo de 24 de octubre de 2013, resolvió:

“PRIMERO.- DECLÁRASE no probada la excepción de ‘ineptitud sustantiva de la demanda’ propuesta por la entidad demandada.

SEGUNDO.- DECLÁRASE que operó el fenómeno de la **COSA JUZGADA**, respecto del literal b) del artículo 3º de la Ordenanza No. 012 del 7 de mayo de 2009.

TERCERO.- DECLÁRASE LA NULIDAD CONDICIONADA de la expresión ‘*Empresas Sociales del Estado*’ contenida en el literal a) del artículo 3 de la Ordenanza 012 del 7 de mayo de 2009, en el entendido que no generan la obligación de pagar la estampilla Pro-desarrollo los contratos y convenios suscritos por las Empresas Sociales del Estado con recursos del Sistema

¹¹ Folio 141 del cuaderno 1.

¹² Folios 144-152 del cuaderno 1.

¹³ Folio 151 del cuaderno 1.

¹⁴ Folios 154-212 del cuaderno 1.



General de Seguridad Social en Salud que tienen una destinación específica, por las razones expuestas en la parte considerativa de esta sentencia.

CUARTO.- DECLÁRASE LA NULIDAD CONDICIONADA de la expresión '*Empresas Sociales del Estado del Orden Departamental y Municipal*' contenida en el artículo 10 de la Ordenanza 011 del 28 de junio de 2007, en el entendido que la aplicación de dicha ordenanza que integra las disposiciones relativas a la aplicación y funcionamiento de la estampilla Pro-hospitales universitarios del Risaralda, no comprende los contratos celebrados por las Empresas Sociales del Estado con recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud que tienen una destinación específica, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta providencia" (Subrayas de la Sala).

Para arribar a tal resolutive expuso, frente al primer numeral, que "*... al interpretar integralmente la demanda (...) es posible determinar el concepto de violación...*"¹⁵.

En cuanto atañe al segundo numeral, indicó que ese Tribunal, en sentencias de 11¹⁶ y de 30 de noviembre de 2011¹⁷ declaró la nulidad –expulsó del mundo jurídico– del literal b) del artículo 3º de la Ordenanza 012 de 2009, al considerar que la Ley 3º de 1986 no facultó a las asambleas departamentales para gravar con la estampilla pro desarrollo los contratos y actos del nivel municipal, comoquiera que ello corresponde a los respectivos concejos municipales.

Y en lo que concierne a las órdenes restantes, efectuó precisiones sobre la facultad tributaria de los entes territoriales, las estampillas Pro Desarrollo y Pro Hospitales Universitarios, los efectos vinculantes de la Circular Externa No. 064 de 2010 de la Superintendencia Nacional de Salud y la destinación específica que tienen los recursos del Sistema General de Salud (arts. 48 y 49 C. P.).

Al descenderlas sobre el caso concreto, concluyó que el gravamen impuesto, por medio de las ordenanzas demandadas, sobre los convenios y contratos que celebren las Empresas Sociales del Estado del orden departamental y municipal **con dineros de la seguridad social** es violatorio de la Constitución Política, las leyes 100 de 1993 y 715 de 2001 y la Circular Externa 064 de 2010 de la

¹⁵ Folio 171 del cuaderno 1.

¹⁶ M. P. Carlos Arturo Jaramillo Ramírez, rad. 66001-23-31-001-2010-00038-00.

¹⁷ M. P. Dufay Carvajal Castañeda, rad. 66001-23-31-002-2010-00040-00.



Supersalud. Sin embargo, precisó que las transacciones que se hagan **con otro tipo de recursos** sí pueden considerarse hechos generadores de la estampilla.

Explicó que, en tratándose de la estampilla Pro Hospitales Universitarios, si bien es cierto que los dineros recaudados por ese concepto vuelven a las instituciones de salud, también lo es que los que tienen destinación específica son los del Sistema General de Salud, a los que, en últimas, se termina cargando el encarecimiento de contratos, derivado del sometimiento de aquellos a dicha carga impositiva.

Bajo ese panorama explicó que si bien existía un vicio en los actos demandados, *“... la nulidad aquí declarada habr[ía] de declararse de manera parcial cualitativa, la cual ha sido definida por la doctrina como aquella decisión que se toma no con el fin de sacar del mundo jurídico la normas sino sustraer de ella una carga normativa ilegal...”*¹⁸. Está fórmula jurídica la aplicó en los siguientes términos:

“Así, de conformidad con la referida sentencia y, como quedó establecido, que no todos los recursos que manejan las instituciones prestadoras de salud, que en este caso específico serían las E.S.E.s del Departamento de Risaralda y del Municipio de Pereira, pertenecen al Sistema General de Seguridad Social en Salud, ya que dichas instituciones tienen la potestad de ofrecer y brindar servicios diversos que no hacen parte del servicio público de salud y, por tanto, los rubros obtenidos por los mismos, no tienen una destinación específica, como sí lo tienen los recursos que provienen de la Unidad de Pago por Capitación -UPC-, los cuales solo pueden utilizarse en casos específicos verbigracia, para la atención al régimen subsidiado, para la población pobre no asegurada, acciones de salud pública colectiva y los demás mencionados en la Circular Externa No. 000064 del 23 de diciembre de 2010 de la Superintendencia Nacional de Salud, debe decirse que las expresiones “EMPRESAS SOCIALES DEL ESTADO” y “EMPRESAS SOCIALES DEL ESTADO DEL ORDEN DEPARTAMENTAL Y MUNICIPAL” contenidas en literal a) del artículo 3 de la Ordenanza 012 del 7 de mayo de 2009 y en el artículo 10 de la Ordenanza 011 del 28 de junio de 2007, NO deben sacarse del mundo jurídico, sino liberarlas de sus características viciadas, es decir, darle el alcance de aplicabilidad de conformidad con la

¹⁸ Folio 208 del cuaderno 1.



Constitución y la ley, tal y como se ha explicado a lo largo de esta providencia”.

1.8. RECURSO DE APELACIÓN

El Departamento de Risaralda¹⁹ pidió que se revoque la decisión de primera instancia y que, en su lugar, se denieguen las súplicas de la demanda, para lo cual reiteró los siguientes argumentos:

- La estampilla se paga con el peculio de los contratistas, por eso no se viola ninguna norma; mucho menos la Circular 064 de 2010 de la Superintendencia Nacional de Salud.
- En los contratos para construcción de obras de infraestructura o de dotación, entre otros, se utilizan “recursos provenientes de conceptos diferentes al del Sistema General de Seguridad Social, por destinarse a supuestos distintos a los de la mentada circular.
- El documento emanado de la Superintendencia no puede regular o conceder exenciones tributarias que no conciernen ni siquiera al legislador (art. 294 C. P.), por ser privativas de la asamblea departamental.
- La Circular 064 de 2010, que fundamentó el fallo del *a quo*, fue derogada por la No. 007 de 2013 de la misma entidad.
- El artículo 7 de la Ordenanza 012 de 2009 (Pro Desarrollo) exime los contratos y convenios interadministrativos del departamento, el municipio y sus entidades descentralizadas.

1.9. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

La entidad territorial²⁰ insistió en los argumentos esbozados en su escrito de alzada. Y agregó que la estampilla pro Hospitales se reinvierte en las mismas E.S.E. del departamento, por disposición de la ordenanza 011 de 2007, lo que hace que el sujeto activo del tributo no sea el departamento, el cual, por lo mismo, carece de legitimación en la causa dentro de este proceso judicial en el que, según señala, se requiere la vinculación de la Asamblea Departamental de Risaralda.

¹⁹ Con escrito visible en folios 214-218 del cuaderno 1.

²⁰ Con escrito visible en folios 10-15 del cuaderno 3.



Por su parte, el Ministerio Público se abstuvo de rendir concepto en esta etapa del proceso.

1.10. MEMORIAL POST ALEGACIONES

Con escrito radicado el 15 de septiembre de 2015 en la Secretaría de la Sección Primera, el apoderado del departamento de Risaralda pidió que se tuviera en cuenta que el fallo de nulidad produce efectos *ex nunc* que no afectan los tributos recaudados con antelación.

II. CONSIDERACIONES

2.1. COMPETENCIA

Esta Sala es competente para conocer del recurso de apelación, conforme lo establece el artículo 129 del CCA, en concordancia con el Acuerdo de Descongestión No. 357 de 5 de diciembre de 2017, suscrito entre las Secciones Primera y Quinta de esta Corporación.

2.2. PROBLEMA JURÍDICO

Corresponde a la Sala, de cara a los planteamientos esbozados en el escrito de apelación, determinar si hay lugar a confirmar, modificar o revocar la decisión de primera instancia que declaró la nulidad condicionada de la expresión “Empresas Sociales del Estado”, contenida en determinadas disposiciones de las ordenanzas demandadas, y adoptó otras decisiones.

Para tal efecto, es necesario establecer si los contratos y convenios en los que participen las Entidades Sociales del Estado pueden considerarse hechos generadores de gravámenes tributarios como las estampillas Pro Desarrollo y Pro Hospitales Universitarios, en la medida en que puedan recaer sobre recursos con destinación específica dentro del sistema general de seguridad social en salud.

2.3. CUESTIONES PREVIAS



La Sala considera oportuno advertir que el CCA no contempla la posibilidad de plantear y resolver excepciones propuestas en el la fase de alegaciones de segunda instancia.

Con todo, el juzgador dispone de facultades oficiosas que le permiten evitar que la actuación judicial culmine con un fallo inhibitorio, consecuencial a posibles falencias en su desarrollo.

Bajo esa prevención, ha de destacarse que el artículo 299 de la Constitución no confiere personería jurídica a las asambleas departamentales, razón por la cual no pueden concurrir por sí solas al proceso²¹. En cambio, el 303 ibídem dispone que el gobernador departamental es quien tiene la representación legal de la entidad territorial que regenta.

De ahí que, contrario a lo que afirma el departamento de Risaralda, este sí cuenta, a través de su máxima autoridad administrativa, con plena legitimación en la causa por pasiva, más allá de que los actos enjuiciados hubiesen sido expedidos por la respectiva asamblea.

Lo anterior pone de manifiesto la inexistencia de errores en la integración del contradictorio que supongan algún tipo de obstáculo para que la Sala profiera sentencia de fondo en el presente asunto.

Por otro lado, en cuanto al memorial en el que el ente territorial pide considerar los pretendidos efectos *ex nunc* del fallo anulatorio, este colegiado no efectuará pronunciamiento alguno, toda vez que dicho escrito se allegó estando el expediente al despacho para fallo de segunda instancia, es decir, por fuera de toda oportunidad legal.

2.4. ORDENANZAS DEMANDADAS

La censura recae sobre las expresiones resaltadas en las resoluciones que, a continuación, se citan:

“ORDENANZA NÚMERO 012

²¹ Cfr. Consejo de Estado, Sección Cuarta, C. P. Martha Teresa Briceño De Valencia, 14 de abril de 2016, rad. 13001-23-31-000-2002-01621-01. Demandado: Departamento De Bolívar.



(Mayo 7 de 2009)

‘POR LA CUAL SE MODIFICA LA ORDENANZA 002 DE JULIO DE 1986 QUE CREA LA ESTAMPILLA PRODESARROLLO PARA EL DEPARTAMENTO DE RISARALDA Y SE DICTAN OTRAS DISPOSICIONES’

LA ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DE RISARALDA en uso de sus facultades legales en especial la conferida por el artículo 2° del Acto Legislativo 01 de 1996 que modifica el artículo 300 de la constitución política; y el Decreto 1222 de 1986 (Código de Régimen Departamental),

ORDENA:

Artículo 1o. Modificar las disposiciones relativas a la Ordenanza 002 de 1986 ajustando los hechos generadores y la base gravable.

Artículo 2o. DESTINACION: Los ingresos productos de la Estampilla Pro-Desarrollo, se destinarán exclusivamente a la Construcción de Infraestructura Educativa, Sanitaria y Deportiva de conformidad con lo establecido en el Plan de Desarrollo Departamental.

ARTÍCULO 3°: HECHO GENERADOR: Generan la obligación de cancelar la estampilla Prodesarrollo, los siguientes hechos y actos:

a) Todos los contratos y convenios con sus modificaciones, con o sin las formalidades plenas, suscritas por el Departamento y sus entidades descentralizadas del orden departamental, tales como: Establecimientos Públicos, Empresas Industriales y Comerciales del Estado; Sociedades de Economía Mixta con el Régimen de Empresas Industriales y Comerciales del Estado; **EMPRESAS SOCIALES DEL ESTADO**; Empresas de Servicios Públicos Domiciliarios y demás entidades del orden departamental, incluida la Contraloría y la Asamblea Departamental, en los cuales éstos actúen como contratantes.

b) Todos los contratos y convenios con sus modificaciones, con o sin formalidades plenas, suscritos por los 14 municipios del Departamento y sus entidades descentralizadas del orden municipal, tales como:



Establecimientos Públicos; Empresas Industriales y Comerciales del Estado; Sociedades de Economía Mixta con el Régimen de Empresas Industriales y Comerciales del Estado, **EMPRESAS SOCIALES DEL ESTADO**; Empresas de Servicios Públicos Domiciliarios y demás entidades del orden municipal, incluida la Contraloría, la Personería y los Concejos.

c) Todos los contratos y convenios con sus modificaciones, con o sin formalidades plenas, suscritos entre las entidades estipuladas en el literal a) y b)

d) Todos los contratos y convenios con sus modificaciones, con o sin formalidades plenas, suscritos por el Área Metropolitana y las Asociaciones de Municipios.

Parágrafo: El valor de la Estampilla será descontada del primer pago que realicen cada una de las entidades contratantes.

Artículo 4°. BASE GRAVABLE Y TARIFA: Se causa por todos los hechos generadores indicados en el artículo tercero, el dos por ciento (2%) sobre el valor incorporado en el contrato o convenio, -según el caso- antes del IVA.

Artículo 5o. La responsabilidad del recaudo por concepto de la Estampilla Prodesarrollo corresponde a los tesoreros de los municipios, de las entidades descentralizadas y al tesorero departamental, quienes efectuaran la transferencia del valor recaudado los 5 primeros días hábiles siguientes al vencimiento de cada mes al Departamento de Risaralda.

(...)

Artículo 7°. EXENCIONES: Se exceptúan del pago de la estampilla los actos y entidades que se describen a continuación:

- a. Los pagos por concepto de salarios y prestaciones sociales.
- b. Los contratos o convenios interadministrativos, así como en los convenios que se celebren conjuntamente entre la Administración Departamental, las municipales y sus entidades descentralizadas, siempre que este último aporte recursos para financiar las obras de que trate el respectivo convenio.



c. Los pagos por concepto de servicios públicos de acueducto, alcantarillado, energía eléctrica, gas y telefonía básica conmutada; Todos los convenios interadministrativos que tengan por objeto hacer cruces de cuentas o compensaciones por deudas mutuas.

d. Pagos por caja menor.

e. Los contratos o convenios que se celebren entre las administraciones departamental, municipal y sus entidades descentralizadas y los organismos de socorro defensa civil colombiana, cruz roja colombiana y cuerpo de bomberos voluntarios.

f. La juntas de Acción comunal, las entidades de beneficencia, las de asistencia social, las asociaciones de padres de familia de entidades educativa de carácter público. Las Asociaciones de Usuarios y utilidad común, las constituciones de patrimonio de familia y las afectaciones sobre vivienda familiar de interés social y todas las demás sin ánimo de lucro.

(...)

ORDENANZA NÚMERO 011

(Junio 28 de 2007)

‘POR LA CUAL SE INTEGRAN LAS DISPOSICIONES RELATIVAS A LA APLICACIÓN Y FUNCIONAMIENTO DE LA ESTAMPILLA PROHOSPITALES UNIVERSITARIOS DEL RISARALDA’

LA HONORABLE ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DE RISARALDA, en ejercicio de las atribuciones que le confiere el artículo 2° del acto Legislativo 01 de 1996, y en especial las otorgadas en la Ley 645 de 2001,

ORDENA

ARTÍCULO 1º: APLICACIÓN; La Estampilla Pro-Hospitales Universitarios del Risaralda, será de uso obligatorio en los Contratos y sus modificaciones que impliquen adiciones al valor inicialmente pactado, celebrados en la Secretaría Departamental de Salud, en las Empresas Sociales del Estado del orden Departamental y Municipal y en las Entidades Descentralizadas del orden Departamental y Municipal.

También se aplicará este gravamen a:



- Actos administrativos de inscripción de todos los profesionales en el área de la salud.
- Actos administrativos para conceder licencias de salud ocupacional, y licencias de equipos de rayos X, Inscripciones a las farmacias, droguerías, servicios farmacéuticos, depósitos de medicamentos para el manejo de los, medicamentos de control especial expedidos por la Secretaria de Salud Departamental.

ARTICULO 2º: SUJETO PASIVO: Se entiende por sujeto pasivo de la contribución, quien realice el hecho generador del gravamen.

ARTÍCULO 3º: DESTINACION: El producto de la Estampilla Pro Hospitales Universitarios del Risaralda, se destinará al Hospital Universitario San Jorge de Pereira y al Hospital Universitario Mental del Risaralda, para:

- a) Inversión y mantenimiento de Planta Física.
- b) Dotación, compra y mantenimiento de equipos requeridos y necesarios para desarrollar y cumplir adecuadamente con las funciones propias de los centros hospitalarios.
- c) Compra y mantenimiento de equipos para poner en funcionamiento áreas de laboratorio, científicas, tecnológicas y otras que requieran para su cabal funcionamiento.
- d) Inversión en personal especializado.

PARÁGRAFO: Los recursos obtenidos se distribuirán equitativamente entre los Centros Hospitalarios antes mencionados, en atención a sus presupuestos, así: OCHENTA Y CINCO POR CIENTO (85%) de la suma recaudada, para el Hospital Universitario San Jorge de Pereira y el QUINCE POR CIENTO (15%) restante, para el Hospital Universitario Mental del Risaralda.

(...)

ARTÍCULO 5º: EXCEPCIONES: Se exceptúan de este gravamen los convenios interadministrativos, sueldos, nóminas, planillas por concepto de trabajo y prestaciones sociales, y los convenios o contratos suscritos con los organismos de socorro de Risaralda (Cuerpos de Bomberos Voluntarios,



Federación Departamental de Bomberos, Cruz Roja Seccional Risaralda, Defensa Civil Colombiana y Juntas de Defensa Civil).

(...)

ARTICULO 10°: CAMPO DE APLICACIÓN: la presente Ordenanza tiene aplicación obligatoria en todas las Entidades Descentralizadas del orden Departamental y Municipal, en las **EMPRESAS SOCIALES DEL ESTADO DEL ORDEN DEPARTAMENTAL Y MUNICIPAL** y en la Secretaria Departamental de Salud...” (Énfasis de la Sala).

2.5. ESTAMPILLA PRO DESARROLLO Y PRO HOSPITALES UNIVERSITARIOS

Como en buena parte lo señaló el Tribunal en la providencia apelada²² las estampillas corresponden al conjunto de gravámenes de orden tributario que, por virtud de los artículos 287.3²³, 300.4²⁴ y 338²⁵ de la Carta Política, las entidades territoriales tiene la facultad de imponer, bajo un marco que puede ser delineado por el legislador.

De acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado, *“pertenecen a lo que se conoce como **tasas parafiscales**, pues son un gravamen que surge de la realización de un acto jurídico, cual es la suscripción de un contrato con el Departamento, que se causan sobre un hecho concreto y que por disposición*

²² Acápites 5.2. y 5.3. de dicho proveído.

²³ “ARTICULO 287. Las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y dentro de los límites de la Constitución y la ley. En tal virtud tendrán los siguientes derechos: (...) 3. Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones”.

²⁴ “ARTICULO 300. <Artículo modificado por el artículo 2o. del Acto Legislativo No. 1 de 1996. El nuevo texto es el siguiente:> Corresponde a las Asambleas Departamentales, por medio de ordenanzas: (...) 4. Decretar, de conformidad con la Ley, los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de las funciones departamentales”.

²⁵ “ARTICULO 338. En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos”.



*legal tienen una destinación específica*²⁶. Esta misma intelección fue asumida por la Corte Constitucional en la sentencia C-768 de 2010²⁷.

Dentro ese género tributario se pueden encontrar, entre otras, las siguientes estampillas: pro desarrollo departamental, pro electrificación rural, pro desarrollo fronterizo, pro hospitales universitarios, pro universidad departamental, pro salud, pro cultura, pro palacio departamental y pro fomento turístico.

La estampilla Pro Desarrollo tiene su consagración legal en el artículo 32 de la Ley 3^o de 1986²⁸, así:

“Artículo 32. Autorízase a las Asambleas para ordenar la emisión de estampillas "Pro-Desarrollo Departamental", cuyo producido se destinará a construcción de infraestructura educativa, sanitaria y deportiva. Las ordenanzas que dispongan cada emisión determinarán su monto, que no podrá ser superior a la cuarta parte del correspondiente presupuesto departamental; la tarifa, que no podrá exceder el dos por ciento (2%) del valor del documento o instrumento gravado; las exenciones a que hubiere lugar; las características de las estampillas; y todo lo demás que se considere necesario para garantizar su recaudo y adecuada inversión”.

Por su parte, la estampilla Pro Hospitales Universitarios encuentra asidero en lo normado en los artículos 1 a 8 de la Ley 645 de 2001, en los siguientes términos:

“ARTÍCULO 1o. Autorízase a las Asambleas Departamentales en cuyo territorio funcionen Hospitales Universitarios para que ordenen la emisión de la estampilla Pro-Hospitales Universitarios Públicos.

ARTÍCULO 2o. El producido de la estampilla a que se refiere el artículo anterior, se destinará principalmente para:

a) Inversión y mantenimiento de planta física;

²⁶ Sección Cuarta, C. P. Ligia López Díaz, rad. 08001-23-31-000-2002-01507-01(14527), demandado: Departamento Del Atlántico.

²⁷ M. P. Juan Carlos Henao Pérez.

²⁸ Reproducido en el artículo 170 del Decreto Ley 1222 de 1986 (Código de Régimen Departamental).



- b) Dotación, compra y mantenimiento de equipo requerido y necesario para desarrollar y cumplir adecuadamente con las funciones propias de las Instituciones;
- c) Compra y mantenimiento de equipos para poner en funcionamiento áreas de laboratorio, científicas, tecnológicas y otras que requieran para su cabal funcionamiento;
- d) Inversión en personal especializado.

ARTÍCULO 3o. Autorízase a las Asambleas Departamentales en cuyo territorio funcionen Hospitales Universitarios Públicos para que determinen las características, tarifas y todos los demás asuntos referentes al uso obligatorio de la estampilla en las actividades y operaciones que se deban realizar en los departamentos y municipios de los mismos.

ARTÍCULO 4o. Las providencias que expidan las asambleas departamentales en cuyo territorio funcionen Hospitales Universitarios Públicos en desarrollo de la presente ley, serán llevadas a conocimiento del Gobierno Nacional, a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

ARTÍCULO 5o. Las obligaciones de adherir y anular las estampillas a que se refiere esta ley quedan a cargo de los funcionarios departamentales y municipales que intervengan en los actos.

ARTÍCULO 6o. <Aparte tachado INEXEQUIBLE> El recaudo de esta estampilla se destinará exclusivamente para lo establecido en el artículo 2o. de la presente ley y la tarifa con que se graven los distintos actos, no podrán exceder del dos por ciento (2%) del valor de los hechos a gravar.

ARTÍCULO 7o. Los recaudos por la venta de las estampillas estarán a cargo de las Secretarías de Hacienda Departamentales y las Tesorerías Municipales de acuerdo a las ordenanzas que los reglamenten y su control estará a cargo de las respectivas, Contralorías Departamentales.

ARTÍCULO 8o. La emisión de las estampillas cuya creación se autoriza por medio de la presente ley, será hasta por la suma de seis mil millones de



pesos moneda corriente (\$6.000.000.000.00) anuales por departamento y hasta por diez por ciento (10%) del valor del presupuesto del respectivo departamento en concordancia con el artículo 172 del Decreto 1222 de 1986”.

De ahí que, tal y como lo explicó la Corte en la sentencia C-227 de 2002, el hecho generador de la estampilla lo constituyen las actividades y operaciones que se deban realizar la respectiva entidad territorial y que conlleven la realización de actos jurídicos en los que participen funcionarios del correspondiente nivel administrativo.

2.6. DESTINACIÓN ESPECÍFICA DE LOS DINEROS DE LA SALUD. REITERACIÓN DE JURISPRUDENCIA²⁹

El artículo 48 del Estatuto Supremo, en su inciso 5º, establece de forma inequívoca que “[n]o se podrán destinar ni utilizar los **recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella**”.

Claramente se observa que la norma constitucional no permite distinciones o salvedades de ninguna índole. Su espectro se extiende hacia todas las instituciones de la seguridad social y encierra una teleología que prohíbe el uso de sus recursos con propósitos ajenos a los altos cometidos que le han sido designados.

Ahora bien, conforme lo establece el artículo 1º de la Ley 100 de 1993³⁰, el sistema de seguridad social integral “... *comprende las obligaciones del Estado y la sociedad, **las instituciones** y los recursos destinados a garantizar la cobertura de las **prestaciones** de carácter económico, **de salud** y servicios complementarios*”

En desarrollo de esta premisa, el Libro II de la precitada norma legal contempla el sistema general de seguridad social en salud, en cuyo título II desarrolla lo relativo a su organización. Dentro de este acápite se encuentra el capítulo III, relativo al régimen de las “empresas sociales del Estado”.

²⁹ Cfr. Consejo de Estado, Sección Quinta, C. P. Lucy Jeannette Bermúdez Bermúdez, sentencia de nulidad simple de 22 de febrero de 2018, rad. 05001-23-31-000-2005-07294-01, demandado: Contraloría General De Antioquia.

³⁰ Por la cual se crea el sistema de seguridad social integral y se dictan otras disposiciones.



Dentro de este marco específico, el artículo 194 de la Ley 100 de 1993 dispone lo concerniente a la naturaleza jurídica de este tipo de instituciones, así:

“ARTÍCULO 194. NATURALEZA. La prestación de servicios de salud en forma directa por la Nación o por las entidades territoriales, se hará principalmente a través de las Empresas Sociales del Estado, que constituyen una categoría especial de entidad pública descentralizada, con personería jurídica, patrimonio propio y autonomía administrativa, creadas por la Ley o por las asambleas o concejos, según el caso, sometidas al régimen jurídico previsto en este capítulo” (Negrillas de la Sala).

Así mismo, el artículo 195 *ejusdem* contempla el régimen jurídico, en los siguientes términos:

“ARTÍCULO 195. RÉGIMEN JURÍDICO. Las Empresas Sociales de Salud se someterán al siguiente régimen jurídico:

(...)

2. El objeto debe ser la prestación de los servicios de salud, como servicio público a cargo del Estado o como parte del servicio público de seguridad social.

(...)

8. Por tratarse de una entidad pública podrá recibir transferencias directas de los presupuestos de la Nación o de las entidades territoriales...” (Negrillas de la Sala).

Teniendo por objeto la prestación de servicios de salud, con cargo a rubros que incluyen dinero de las transferencias nacionales o territoriales, resulta inexpugnable que las E.S.E. manejan recursos protegidos por la regla de destinación específica de que trata el artículo 48 Superior.

Esta característica impide que sobre ellos puedan imponerse gravámenes que desvíen las finalidades propias de la seguridad social, en su componente de salud.



Es así que se encuentra proscrita del orden jurídico toda posibilidad de sujetarlos a cargas impositivas o tributos.

En este sentido ha sido profusa la jurisprudencia de la Corte Constitucional. De ella se destacan las sentencias C-828 de 2001, C-655 de 2003 y C-1040 de 2003, en las que la alta Corporación dejó en claro que ningún tipo de impuesto, tasa o contribución puede tener como base gravable sumas que pertenezcan al sistema general de salud, las cuales, valga decir, se canalizan a través de las instituciones que lo conforman, entre ellas las Empresas Sociales del Estado, sin que por ello pueda considerárseles como propietarias de los mentados recursos, pues, se insiste, estos pertenecen al sistema.

Ahora bien, el hecho de que de tales instituciones manejen fuentes de financiación de esa envergadura no quiere decir que estén exentas de cargas tributarias por todo concepto. Es imperioso clarificar que nada obsta para que, al margen de los dineros de la seguridad social, cuenten con medios económicos propios, perfectamente separables de aquellos que tienen destinación específica, tal y como es el caso de los que ingresan a su patrimonio por concepto de ganancias y servicios complementarios o de medicina prepagada –por referir un ejemplo–, es decir son recursos con un origen ajeno al sistema, y que tienen como fuente el régimen de mercado que se permite para ciertos ámbitos del sector salud.

Estas dinámicas de capital, bajo reglas de mercado o no, aun cuando la E.S.E. es una entidad pública, se admiten respecto de ellas en armonización con lo señalado en el artículo 4º del Decreto 1876 de 1994³¹, que a la letra ora:

“Artículo 4º.- Objetivos de las empresas sociales del Estado. Son objetivos de las Empresas Sociales del estado, los siguientes:

- a. **Producir servicios de salud eficientes y efectivos** que cumplan con las normas de calidad establecidas, de acuerdo con la reglamentación que se expida para tal propósito;
- b. Prestar los servicios de salud que la población requiera y que la Empresa Social, de acuerdo con su desarrollo y recursos disponibles pueda ofrecer,

³¹ Por el cual se reglamentan los artículos 194, 195 y 197 de la Ley 100 de 1993.



c. **Garantizar mediante un manejo gerencial adecuado, la rentabilidad social y financiera de la Empresa Social;**

d. **Ofrecer a las Entidades Promotoras de Salud y demás personas naturales o jurídicas que los demanden, servicios y paquetes de servicios a tarifas competitivas en el mercado;**

e. Satisfacer los requerimientos del entorno, adecuando continuamente sus servicios y funcionamiento;

f. Garantizar los mecanismos de la participación ciudadana y comunitaria establecidos por la ley y los reglamentos” (Énfasis de la Sala).

Esto significa que entre los contratos y convenios que puede celebrar la Empresa Social del Estado, bien como parte activa o pasiva del vínculo jurídico que en ejercicio de sus potestades relacionales se configure, incluyen los que tiene que ver con **la venta** de servicios médicos con cargo a los recursos del Unidad de Pago por Capitación, o bien por medicina prepagada o planeas complementarios, con cualquier sujeto del sistema de seguridad en salud, llámese EPS, IPS, ARS, ARL, etcétera, siempre en el marco de la competitividad y la sostenibilidad social y financiera, acompañada de prácticas eficientes y efectivas en materia de salud.

Pero no solo eso, sino que dichas entidades, además, pueden pactar la **compra** de servicios médicos, lo cual se refleja claramente en el artículo 59 de Ley 1438 de 2011³² –que si bien no estaba vigente al momento de producirse las ordenanzas, sí dimensionan su alcance actual e ilustran la dinámica vincular de la que participan este tipo de instituciones–, que enseña: *“Las Empresas Sociales del Estado podrán desarrollar sus funciones mediante contratación con terceros, Empresas Sociales del Estado de mayor nivel de complejidad, entidades privadas o con operadores externos, previa verificación de las condiciones de habilitación conforme al sistema obligatorio de garantía en calidad”*³³.

³² Por medio de la cual se reforma el Sistema General de Seguridad Social en Salud y se dictan otras disposiciones.

³³ Declarado EXEQUIBLE de manera condicionada mediante Sentencia de la Corte Constitucional C-171 de 2012, en el entendido que la potestad de contratación otorgada por este artículo a las Empresas Sociales del Estado para operar mediante terceros, solo podrá llevarse a cabo siempre y cuando no se trate de funciones permanentes o propias de la entidad, cuando estas funciones no puedan llevarse a cabo por parte del personal de planta de la Empresa Social del Estado o cuando requiera conocimientos especializados.



Lo anterior resulta importante en vista que, recogiendo lo dicho en la sentencia SU-480 de 1997, la Corte Constitucional recordó que “... *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...*”.

De ahí que lo importante en estos casos no es el hecho gravable sino la fuente de los recursos sobre la cual se impone la carga tributaria, pues, como se dijo, si la actividad –derivada del acto, convenio, o cualquiera que sea el tipo de vínculo jurídico– se desarrolla con dineros de la seguridad social, entonces, no podrá ser pasible de impuesto, tasa o contribución alguna; en cambio, si al acto subyacen dineros de otra naturaleza, será permitido el sometimiento del mismo a la regla tributaria a que haya lugar.

Ahora bien, además de estas relaciones de orden médico, las instituciones del sistema, incluidas las E.S.E, realizan otro tipo de compra y venta de bienes y servicios que no tienen un flujo directo sobre su objeto misional –servir a la salud–, es el caso de las que recaen, por ejemplo, sobre material de dotación, obras de infraestructura o gastos de funcionamiento.

Ciertamente, y de manera desprevénida, estas operaciones podrían tildarse de ser ajenas al objeto misional que incumbe a las prestadoras de salud –cualquiera que sea su naturaleza–. No obstante, debe tenerse a la vista lo dicho por la Corte Constitucional en la sentencia C-1040 de 2003, así:

“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 despende del principio superior de eficiencia ya comentado.

(...)

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 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.

(...)

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 Capitación **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:

(...)

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.

(...)

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 ciertos 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.

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 el 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 medico asistenciales”**.

(...)

Sin embargo, la actividad comercial o de servicios de la EPS no puede dar lugar al hecho generador del impuesto de industria y comercio cuando 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 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”.

La anterior transcripción, aunque extensa, es necesaria para demostrar que en el marco de la salud, no solo los gastos que directamente se asocian a la actividad médica están protegidos por la regla de destinación específica, sino todos los indirectos –operativos, de funcionamiento, etcétera–, por ende, estos tampoco pueden ser hechos generadores de gravámenes tributarios. Todo lo anterior, se insiste, siempre que estas erogaciones sean sufragadas con dineros pertenecientes al sistema general de seguridad social, al cual, valga aclarar, también se adscribe, entre otros, el componente de salud del sistema general de participaciones en virtud de lo estipulado en el artículo 47³⁴ de la Ley 715 de 2001³⁵.

2.7. CASO CONCRETO

Carece de relevancia el argumento conforme con el cual la estampilla se paga con el peculio de los contratistas, pues, según quedó demostrado en el acápite anterior, las Empresas Sociales del Estado pueden celebrar contratos y convenios con cargo a los recursos del sistema general de seguridad en salud, los cuales, por tener destinación específica no son susceptibles de la tasa establecida por la duma departamental de Risaralda; contrario a lo que ocurre cuando ese tipo de actos jurídicos entrañan recursos ajenos al sistema, caso en el cual sí proceden las referidas cargas impositivas.

En literal a)³⁶ del artículo 3 de la ordenanza 012 del 7 de mayo de 2009 (estampilla pro desarrollo) se mira claramente que el gravamen tiene como hecho generador “... **todos los contratos y convenios con sus modificaciones, suscritas por (...) Empresas Sociales del Estado...**”. Allí no se especifica que serán los de dotación u obras de infraestructura –por lo que quedan comprendidos en esa

³⁴ “ARTÍCULO 47. DESTINO DE LOS RECURSOS DEL SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES PARA SALUD. Los recursos del Sistema General en Participaciones en salud se destinarán a financiar los gastos de salud, en los siguientes componentes: ...”.

³⁵ Por la cual se dictan normas orgánicas en materia de recursos y competencias de conformidad con los artículos 151, 288, 356 y 357 (Acto Legislativo 01 de 2001) de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones para organizar la prestación de los servicios de educación y salud, entre otros.

³⁶ Recuérdese que el literal b) no está sub judice en esta segunda instancia, comoquiera que la cosa juzgada que declaró el *a quo* sobre el mismo no fue objeto de censura en la apelación.



formulación, incluso, los que se celebran con las EPS o con los mismos profesionales de la Salud que se vinculan mediante la modalidad de contrato de prestación de servicios—, y si así lo hiciera en nada cambiaría la conclusión de la Sala, pues, se insiste, para que se active la protección del artículo 48 de la Constitución, basta que las operaciones se realicen con dineros propios del sistema de salud; máxime, en tratándose de una E.S.E. cuyo objetivo misional se contrae de manera estricta y precisa a la prestación de servicios en ese ramo, lo cual lleva a entender que, por regla general, los contratos y convenios que celebre —como contratante o contratista—, así sean para adquirir insumos, tiene como propósito mayor la atención médica de la población.

Nótese, además, que el artículo 7º de dicha ordenanza no consagra ningún tipo de exención que pueda ser aplicada a los casos descritos en precedencia —que, valga decir, constituyen apenas una muestra representativa del inmenso conjunto de situaciones que hacen parte de la práctica diaria de ese tipo de instituciones—. De ahí que en cuanto subsista en la norma cualquier margen de intelección para gravar recursos de la salud con destinación específica, esta posibilidad debe ser excluída del ordenamiento jurídico, como bien lo aseveró el Tribunal de primera instancia.

Algo similar ocurre con el artículo 3 de la ordenanza 011 del 3 de julio de 2007 (estampilla pro hospitales), en cuanto prefigura que “... *la Estampilla Pro-Hospitales Universitarios de Risaralda, será de uso obligatorio en los contratos y sus modificaciones que impliquen adiciones al valor inicialmente pactado, celebrados (...) en las Empresas Sociales del Estado del orden departamental y municipal...*”. Ello, leído en armonía con lo previsto en el artículo 10 de dicho acto, que prefija que “... *la presente Ordenanza tiene aplicación obligatoria (...) en las Empresas Sociales del Estado...*”.

Aquí tampoco existe discriminación alguna frente al tipo de contratos que se pueden gravar, ni mucho menos frente al objeto de los mismos. El tributo tiene un alcance universal, que por la misma razón alcanza a afectar jurídicamente a los que se realicen con cargo a recursos de la salud con destinación específica; lo cual tampoco se atempera con la excepción contenida en el reducido universo que representa el artículo 5º de la ordenanza 011 de 2007 para las E.S.E.



En ese orden de ideas, mientras en las disposiciones de la citada ordenanza también subsista la hipótesis hermenéutica que admita la imposición de la estampilla a situaciones que, de acuerdo con la Constitución, la ley y la jurisprudencia desarrollada en acápites anteriores afectan recursos exentos de ese tipo de gravámenes, esta colegiatura debe adoptar las determinaciones necesarias para precaver tal yerro, en la medida en que la validez de las normas demandadas solo es posible respecto de los contratos y convenios sufragados con dineros que excedan el presupuesto definido especialmente para el sistema de salud.

Por otro lado, en cuanto refiere a los reproches elevados por el departamento de Risaralda en contra de la aplicación de la Circular Circular 064 de 2010³⁷ de la Superintendencia Nacional de Salud, sobre su alcance y vinculatoriedad, la Sala encuentra innecesario emitir pronunciamiento alguno, toda vez que la imposibilidad de gravar recursos del sistema de salud no deviene de lo dicho por la mencionada vista administrativa, sino de lo decantado por el artículo 48 de la

³⁷ “1. Los contratos que celebre el ente territorial con EPSS para garantizar el aseguramiento de la población afiliada al Régimen Subsidiado, no pueden ser objeto de la imposición por parte de los entes territoriales de gravamen alguno que modifique su destinación específica (estampillas, impuesto de timbre, publicación en gaceta departamental etc), destinación específica que tiene por objeto garantizar el aseguramiento de la población de conformidad con lo señalado para ello en el artículo 48 de la Constitución Política. 2. Los contratos que celebre el ente territorial con PSS para garantizar la atención en salud de la población pobre no asegurada, las actividades no cubiertas por subsidios a la demanda o las acciones de salud pública a su cargo, no pueden ser objeto de la imposición por parte de los entes territoriales de gravamen alguno que modifique su destinación específica (estampillas, impuesto de timbre, publicación en gaceta departamental etc). 3. Los contratos que celebre la EPS con PSS para garantizar la atención en salud de la población a su cargo, los que celebre la EPS del régimen subsidiado con PSS para garantizar la atención en salud de la población a su cargo, y los que celebren estos PSS con sus profesionales o proveedores para garantizar la atención en salud de la población a su cargo, no pueden ser objeto de la imposición por parte de los pagadores de gravamen alguno que modifique su destinación específica, destinación específica que tiene por objeto garantizar la atención en salud de conformidad con lo señalado para ello en el artículo 48 de la Constitución Política. 4. Los contratos que celebre el PSS con sus profesionales o proveedores para garantizar la atención en salud de la población a su cargo, no pueden ser objeto de la imposición por parte de los entes territoriales de gravamen alguno que modifique su destinación específica (estampillas, impuesto de timbre, publicación en gaceta departamental etc), destinación específica que tiene por objeto garantizar la atención en salud de conformidad con lo señalado para ello en el artículo 48 de la Constitución Política. Por lo que, si para el efecto de la prestación del servicio de salud al usuario, el prestador de servicios de salud PSS ha recibido recursos del Sistema General de Participaciones y/o del Sistema General de Seguridad Social en Salud, cada operación que realicen los prestadores de servicios de salud (PSS), con los recursos recibidos por el mismo concepto, está exenta de gravámenes territoriales, hasta tanto se agote la destinación específica que los mismos tienen, es decir, hasta cuando el recurso de cumplimiento de su finalidad, esto es haya agotado su destinación específica, la cual no es otra que la prestación del servicio de salud al usuario, para lo cual, deberán identificar la cuenta corriente o de ahorros en la que se manejen dichos recursos. 5. Si para el efecto de las acciones de salud pública, el ejecutor de estas ha recibido recursos del Sistema General de Participaciones y/o del Sistema General de Seguridad Social en Salud, cada operación que realicen los ejecutores de las acciones de salud pública, con los recursos recibidos por el mismo concepto, está exenta de gravámenes territoriales, hasta tanto se agote la destinación específica que los mismos tienen, es decir, hasta cuando el recurso de cumplimiento de su finalidad, esto es haya agotado su destinación específica, la cual no es otra que el desarrollo y ejecución de las acciones de salud pública, para lo cual, deberán identificar la cuenta , corriente o de ahorros en la que se manejen dichos recursos” (folios 29-31 del cuaderno 1).



Constitución Política y el desarrollo legal y jurisprudencial que ha tenido dicha disposición, según quedó demostrado a lo largo del presente proveído.

Así las cosas, es dable atender las razones de la sentencia de 24 de octubre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda, pero bajo la exegesis de que se trata de la nulidad parcial de la expresión “Empresas Sociales del Estado”, contenida en el literal a) del artículo 3 de las ordenanzas 012 del 7 de mayo de 2009 (estampilla pro desarrollo) y en el artículo 10 de la ordenanza 011 del 3 de julio de 2007 (estampilla pro hospitales), en el entendido que los gravámenes a los que allí se alude no resultan aplicables a dichas instituciones en relación con las operaciones que se realicen con dineros del sistema general de seguridad social en salud, por tener destinación específica; distinto a lo que ocurre con los respectivos contratos y convenios que se celebren con cargo a otras fuentes de ingreso de las E.S.E.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Quinta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA

Primero.- MODIFICAR la sentencia de 24 de octubre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda, en el entendido que lo que se declara es la **nulidad parcial** y que esta recae sobre la inclusión de las operaciones, convenios, contratos y sus modificaciones y actos en general realizadas por las “Empresas Sociales del Estado” con dineros de la Salud, contenidos en el literal a) del artículo 3 de las ordenanzas 012 del 7 de mayo de 2009 y en el artículo 10 de la ordenanza 011 del 3 de julio de 2007.

Segundo.- DEVOLVER el expediente de la referencia al tribunal de origen, una vez ejecutoriada la presente providencia.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE.

ROCÍO ARAÚJO OÑATE
Presidente



LUCY JEANNETTE BERMÚDEZ BERMÚDEZ
Consejera

CARLOS ENRIQUE MORENO RUBIO
Consejero

ALBERTO YEPES BARREIRO
Consejero



SC5780-6-1



GP059-6-1





CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN QUINTA

SALVAMENTO DE VOTO DE ALBERTO YEPES BARREIRO

Bogotá, D.C., quince (15) de mayo de dos mil dieciocho (2018)

Radicación número: 66001-23-24-003-2011-00142-01

Actor: JOSÉ HERNANDO ECHEVERRY DÍAZ

Demandado: DEPARTAMENTO DE RISARALDA

Con el acostumbrado respeto por las providencias de esta Sección, me permito señalar las razones por las cuales salvé mi voto respecto de la decisión adoptada el pasado 3 de mayo de 2018, que negó la solicitud de aclaración de la sentencia presentada por el Departamento de Risaralda.

Para el suscrito, se imponía aclarar la sentencia de segunda instancia con el fin de indicar que la nulidad del acto administrativo acusado conllevaba, por tratarse de un acto de naturaleza general y tributaria, efectos ex nunc, asimilando la situación a la declaratoria de inconstitucionalidad de una ley de la misma materia, también general.

La posición del suscrito sobre los efectos que se derivan de la declaratoria de nulidad de un acto administrativo se encuentra en el salvamento del voto contra la sentencia de 23 de mayo de 2017, dictada dentro del radicado 11001-03-28-000-2016-00025-00 (Principal).

En cualquier caso, se pone de presente, que tradicionalmente la jurisprudencia ha reconocido que los efectos de la declaratoria de nulidad de un acto administrativo general tienen naturaleza ex nunc³⁸.

En los anteriores términos dejo rendido mi salvamento de voto, instando a la Sala de Decisión a la reflexión sobre los anteriores aspectos.

³⁸ Cfr. <http://repository.urosario.edu.co/bitstream/handle/10336/10698/26424421-2015.pdf>



Fecha ut supra,

ALBERTO YEPES BARREIRO
Consejero de Estado