



## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCIÓN QUINTA**

**Consejera Ponente: Lucy Jeannette Bermúdez Bermúdez**

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

**Radicación número: 05001-23-31-000-2005-07294-01**

**Actor: IPS UNIVERSITARIA**

**Demandado: CONTRALORÍA GENERAL DE ANTIOQUIA**

**Asunto: Nulidad (art. 84 CCA).** Sentencia de segunda instancia. Cuota de vigilancia fiscal a IPS.

La Sala procede a resolver el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia de 2 de julio de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que declaró la nulidad de las resoluciones demandadas.

## **I. ANTECEDENTES**

### **1.1. LA DEMANDA**

La Institución Prestadores de Servicios de Salud Universidad de Antioquia “IPS Universitaria”, por conducto de apoderado, presentó



demanda<sup>1</sup> en ejercicio de la acción de nulidad consagrada en el artículo 84 del Decreto 01 de 1984<sup>2</sup>, a efectos de obtener la nulidad<sup>3</sup> de las resoluciones No. (i) 1462 del 1º de junio de 2005 “*por medio de la cual se fija una cuota de vigilancia fiscal*” a dicha entidad y (ii) 1733 del 5 de julio de 2005, por medio de la cual se dispuso no reponer la anterior. Ambas proferidas por la Contraloría Regional de Antioquia.

## **1.2. HECHOS**

El apoderado de la parte demandante los narró, en síntesis, así:

1.2.1. La IPS Universitaria “... *es una corporación de carácter mixto, de derecho privado y sin ánimo de lucro, que se rige por las normas del código civil código de comercio, las descritas en el hecho segundo<sup>4</sup> y por sus propios estatutos*”<sup>5</sup>.

1.2.2. Mediante Resoluciones No. 1462 del 1º de junio de 2005, la Contraloría General de Antioquia fijó en contra de la IPS una suma mensual equivalente a \$1.600.458 por concepto de “**cuota de vigilancia fiscal**”.

1.2.3. Contra esta decisión se presentó recurso de reposición; empero, mediante Resolución No. 1733 del 5 de julio de 2005 resolvió no acceder a tal solicitud, acudiendo para ello a fundamentos normativos distintos a los invocados en el acto recurrido.

## **1.3. NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE VIOLACIÓN**

1.3.1. El demandante consideró violadas las siguientes normas:

- Constitucionales: arts. 70, 71, 121, 122, 123, 268, 272 y 308.
- Legales: leyes 617 de 2000, 716 de 2001, 42 de 1993, 29 de 1990, 30 de 1992, 10 de 1990 y 100 de 1993.

<sup>1</sup> Folios 127-147 del cuaderno 1.

<sup>2</sup> En adelante CCA.

<sup>3</sup> Pretensión única consignada en el escrito petitorio.

<sup>4</sup> Se refirió puntualmente a las siguientes: (i) arts. 70 y 71 de la Constitución Política; (ii) 7 y 11-2 de la Ley 30 de 1992; (iii) 1-1, 3 y 5 del Decreto 393 de 1991; (iv) 20 a 25 de la Ley 10 de 1990; (v) 1, 6, 9 y 46 del Decreto 1088 de 1991; (vi) decretos 1090 de 1998, 2174 de 1996 y 2753 de 1997.

<sup>5</sup> Fls. 133-134.



- Decretos:393 de 1991 y 1081 de 1991.

1.3.2. Con base en ello, señaló que los actos administrativos demandados estaban viciados de nulidad por:

1.3.2.1. **Infracción de las normas en que debían fundarse**, ya que ninguna de las disposiciones mencionadas faculta de manera expresa a la Contraloría para fijar cuotas de vigilancia a corporaciones mixtas de derecho privado; mucho menos para financiarse por encima de los topes que le establece la ley.

Así mismo, porque los artículos 6, 9 y 46 del Decreto 1088 de 1991 establecen pautas sobre el control fiscal de las IPS que fueron desatendidas por la entidad accionada.

1.3.2.2. **Expedición irregular**, por cuanto los actos atacados citan como soporte normas<sup>6</sup> que no le confieren ningún tipo de competencia para establecer los gravámenes que impuso a la IPS.

1.3.2.3. **Falsa motivación**, para razones similares a las del cargo anterior, sumado a que la facultad que confieren dichos preceptos a la Contraloría es para regular sus gastos, no para imponer cuotas de vigilancia fiscal. Así mismo porque, los fundamentos del primer acto administrativo fueron cambiados en el que negó la reposición<sup>7</sup>, lo cual, además es violatorio del debido proceso, comoquiera que “... *tácitamente se está reponiendo ese primer acto administrativo y en realidad se está negando la reposición...*”<sup>8</sup>.

En la misma forma, se constituye el vicio alegado porque en los considerandos de los censurados actos se expresa que la Universidad de Antioquia tiene el 98% de participación en la IPS, lo cual no es cierto, habida cuenta que lo que el ente educativo hizo fue un aporte que le será revertido en proyectos y prácticas universitarias.

---

<sup>6</sup> El demandante enlistó los (i) artículos 308, 268 y 272 de la Constitución Política; (ii) el artículo 48 de la Ley 489 de 1998; (iii) los artículos 8 y 9 de la Ley 617 de 2000; (iv) el artículo 17 de la Ley 716 de 2001; (v) el artículo 40 de la Ley 901 de 2004; (vi) el artículo 2 de la Ordenanza 42 de 1995; y (vii) los artículos 40 y 41-4 del Decreto Departamental 4670 de 1996.

<sup>7</sup> Señala el actor que en el primer acto la Contraloría apeló al artículo 308 de la Carta; mientras que en el segundo a los artículos 268 y 272 de esa misma preceptiva. Relata que algo similar ocurrió con las leyes invocadas.

<sup>8</sup> Folio 139 del cuaderno 1.



1.3.2.4. **Desviación de poder**, pues, sumado a la impertinencia de las normas citadas por la Contraloría, solo el legislador puede fijar cuotas de vigilancia fiscal a una corporación de participación mixta. Además, la IPS, por disposición estatutaria, cuenta con su propio revisor fiscal, motivo por el cual no podría pagar dos veces el mismo servicio.

### **1.3. TRÁMITE EN PRIMERA INSTANCIA**

El Tribunal Administrativo de Antioquia, en auto de 17 de marzo de 2006<sup>9</sup> admitió la acción de nulidad (art. 84 CCA), y dispuso la notificación de las partes y del Ministerio Público, así como la fijación en lista por el término de 10 días.

La parte actora, mediante escrito radicado el 16 de julio de 2008<sup>10</sup> solicitó que se diera a la demanda trámite de nulidad y restablecimiento del derecho (art. 85 CCA).

El *a quo*, con providencia de 22 de noviembre de 2010<sup>11</sup> resolvió no acceder a dicha solicitud por considerarla extemporánea a la luz del artículo 208 del CCA.

La entidad accionante, el 2 de febrero de 2011, pidió la terminación anticipada del proceso de simple nulidad, por desistimiento, debido a que “... *llegó un acuerdo con la Contraloría...*”.

Esta solicitud fue negada por el *a quo*, quien señaló en auto de 14 de febrero de 2011<sup>12</sup> que, a la luz del artículo 14 de la Ley 25 de 1928 y la doctrina, la acción pública no puede ser desistida.

### **1.4. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA<sup>13</sup>**

La Contraloría General de Antioquia, por conducto de apoderada, pidió que se desestimaran las pretensiones de la entidad

---

<sup>9</sup> Folios 151-152 del cuaderno 1.

<sup>10</sup> Folios 215-215 del cuaderno 1.

<sup>11</sup> Folio 226 del cuaderno 1.

<sup>12</sup> Folio 291 del cuaderno 1.

<sup>13</sup> Folios 164-171 del cuaderno 1.



accionante, por considerar que los actos demandados se ajustan a derecho.

Señaló que la Universidad de Antioquia tiene el 98 de participación e la IPS, según sus estatutos. Igualmente, indicó que el demandante se limita a enunciar una serie de normas, sin desarrollar adecuadamente el concepto de violación.

Se refirió a la naturaleza y a las facultades constitucionales y legales de las contralorías territoriales, así como a las normas que delinear su organización presupuestal<sup>14</sup> en Antioquia; y especialmente, aseguró que *“tanto la Ordenanza 42, como el Decreto Departamental 4670”* le dan la competencia para fijar individualmente a cada entidad la cuota de control fiscal.

Destacó que, de conformidad con el artículo 2º de la Ley 42 de 1993 y la Ley 489 de 1998 la demandante es una entidad descentralizada sujeta a control fiscal. Y acto seguido, citó la sentencia C-529 de 2006 que avala esa regla frente a las “sociedades de economía mixta”.

## **1.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN PRIMERA INSTANCIA**

1.5.1. La entidad demandada<sup>15</sup> reiteró los argumentos expuestos en su escrito de contestación, en cuanto a que la IPS accionante es sujeto de control fiscal y, por ende, está obligada a pagar la cuota de vigilancia fiscal, tributo especial que corresponde a las contralorías, y del cual no se exime por su carácter de corporación mixta, según se desprende de la sentencia C-230 de 1995.

1.5.2. La parte actora guardó silencio en esta etapa procesal.

1.5.3. El Ministerio Público no rindió concepto en esta instancia.

## **1.6. SENTENCIA APELADA**

---

<sup>14</sup> Enunció las leyes 111 de 1996, 617 de 2000, 716 de 2001, 863 de 2003 y 901 de 2004, así como la Ordenanza 42 y el Decreto Departamental 4670 –sin especificar el año de estas últimas–.

<sup>15</sup> Con memorial visible de folios 229-255 del cuaderno 1.



El Tribunal Administrativo de Antioquia, a través de fallo de 2 de julio de 2013<sup>16</sup>, declaró la nulidad de las resoluciones demandadas, luego de advertir lo siguiente:

1.6.1. Los actos acusados adolecen de falsa motivación, por cuanto “... *no es cierto que la IPS Universitaria sea una sociedad de economía mixta...*”<sup>17</sup>, para ser, por ese hecho, sujeto de la cuota de vigilancia fiscal. Así mismo, porque “... *no hay norma que regule la cuota de vigilancia fiscal para las IPS en su calidad de prestadoras de servicios de salud...*”<sup>18</sup>.

1.6.2. De acuerdo con los artículos 48 de la Constitución Política y 20 de la Ley 789 de 2002 y 10-1 del Estatuto Tributario, en armonía con la jurisprudencia de la Corte Constitucional<sup>19</sup>, las IPS manejan dinero del sistema de salud y, por tanto, por la naturaleza de estos fondos, no pueden ser gravadas con la “cuota de vigilancia fiscal”.

1.6.3. Finalmente, puso en evidencia, frente a la nulidad declarada, “... *que si bien se solicita en sede de nulidad, en aras de no negar el acceso a la administración de justicia, se falla en las condiciones en las que se encuentra*”<sup>20</sup>.

## **1.7. RECURSO DE APELACIÓN**

La Contraloría General de Antioquia apeló la decisión de primera instancia<sup>21</sup>, y pidió que fuera revocada con base en los siguientes argumentos:

1.7.1. A las voces del artículo 9 de la Ley 617 de 2000, el hecho de que la IPS Universitaria sea sujeta de control fiscal, necesariamente implica que lo sea también de la cuota de vigilancia fiscal.

1.7.2. La IPS Universitaria, independientemente de su rol en el sistema de salud, es una entidad descentralizada del orden departamental, en los términos de los artículos 68 95 y 96 de la Ley

---

<sup>16</sup> Folios 292-298 del cuaderno 1.

<sup>17</sup> Folio 6 del cuaderno 1.

<sup>18</sup> Folio 6 del cuaderno 1.

<sup>19</sup> Se refirió a las sentencias C-828 de 2001, C-1148 de 2011 y C-655 de 2003.

<sup>20</sup> Folios 297-298 del cuaderno 1.

<sup>21</sup> Con escrito visible en folios 300-308 del cuaderno 1.



489 de 1998, examinados en la sentencia C-671 de 1999. De ahí su obligación de pagar el referido tributo especial, bajo las previsiones de la norma enunciada en el párrafo anterior y el artículo 134 de la Ley 1151 de 2007.

1.7.3. El artículo 229 de la Ley 100 de 1993 dispone que las contralorías asumirán el control fiscal de las entidades oficiales del sistema de seguridad social. Así mismo, el artículo 20 de la Ley 789 de 2002 y la sentencia C-655 de 2003 hablan de exenciones tributarias a EPS y cajas de compensación familiar, pero no a IPS.

1.7.4. De cualquier modo, las IPS manejan cuentas y dineros adicionales al POS, por conceptos como servicios complementarios o suplementarios, frente a los cuales, indefectiblemente, estarían obligados a pagar la cuota de vigilancia fiscal.

## **1.8. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA**

1.8.1. La entidad accionante pidió<sup>22</sup> que se confirmara el fallo apelado, con fundamento en los considerandos del mismo, en lo planteado en la demanda y, en especial, en lo siguiente:

(i) La Universidad de Antioquia no participa de pérdidas ni ganancias de la IPS, por no ser socia, además, el ente de salud es una corporación mixta con régimen privado especial; (ii) no existe norma que habilite a la Contraloría para vigilarla y cobrarle cuotas por ello; (iii) los recursos de la entidad son parafiscales; y (iv) solo la ley puede imponerle cargas tributarias.

1.8.2. La parte demandada solicitó<sup>23</sup> que se revocará la decisión del *a quo*, por considerar que los actos administrativos objeto de reproche se ajustan a derecho.

Insistió en que la IPS Universitaria es sujeto pasivo de la obligación endilgada porque maneja recursos públicos del departamento de Antioquia, por tanto al caso se le aplican las consideraciones de la

---

<sup>22</sup> En escrito visible en folios 8-16 del cuaderno 2.

<sup>23</sup> En escrito visible en folios 17-21 del cuaderno 2.



providencia dictada por el Consejo de Estado el 10 de diciembre de 2008<sup>24</sup>.

Por lo demás, insistió en las razones consignadas en el escrito de alzada y en la contestación de la demanda, para concluir que no se demostró ninguno de los cargos<sup>25</sup> a los que hizo mención la IPS accionante.

## II. CONSIDERACIONES

### 2.1. COMPETENCIA

Esta Sala es competente para conocer del recurso de apelación, de conformidad con lo establecido por 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 de las resoluciones No. (i) 1462 del 1º de junio de 2005 “*por medio de la cual se fija una cuota de vigilancia fiscal*” a dicha entidad y (ii) 1733 del 5 de julio de 2005, por medio de las cuales se dispuso no reponer la anterior. Ambas proferidas por la Contraloría Regional de Antioquia.

Para tal efecto, es necesario establecer si la IPS Universitaria es sujeto pasivo de la cuota de control fiscal impuesta por la entidad demandada, y si, a pesar de ello, los mencionados actos administrativos se encuentran libres de los vicios de ilegalidad señalados por el *a quo*.

### 2.3. CUESTIÓN PREVIA

---

<sup>24</sup> Sección Primera, C. P. María Claudia Rojas Lasso, exp. 2002-00394-01, demandante: Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Yopal.

<sup>25</sup> Falsa motivación, desviación de poder, infracción de norma superior, expedición irregular.



Las resoluciones objeto del presente proceso tienen como único destinatario a la IPS Universitaria, en tanto definen, única y exclusivamente para dicha entidad, cuál será la cuota de vigilancia fiscal correspondiente al período gravable 2005. En forma literal la Resolución No. 1462 del 1º de junio de 2005, en lo pertinente, dispone:

**“ARTÍCULO PRIMERO: Fíjase la cuota de vigilancia fiscal para la vigencia 2005, que le corresponde a la Corporación IPS Universitaria, en un millón seiscientos mil cuatrocientos cincuenta y ocho pesos M/L. (\$1'600.458) mensuales, para un total de diecinueve millones doscientos cinco mil cuatrocientos cincuenta y seis pesos M/L. (\$19'205456) anuales, simas éstas resultantes de aplicar el 0.2% sobre los ingresos ejecutados por esa entidad , en el año 2004, de conformidad con lo establecido en los artículos 8 y 9 de la Ley 617 de 2000, 17 de la Ley 716 de 2001 y artículo 11 de la Ley 901 de 2004**

ARTÍCULO SEGUNDO: El Jefe de la Unidad de Recursos Financieros, de la Contraloría General de Antioquia, deberá llevar un control eficaz de los recaudos que por este concepto gire la Corporación IPS Universitaria.

ARTÍCULO TERCERO: Los dineros que gire la Corporación IPS Universitaria, a favor de la Contraloría General de Antioquia, por cuota de vigilancia fiscal, se recaudarán a través de la tesorería de la Contraloría General de Antioquia, quien expedirá las correspondientes cuentas de cobro, dentro de los cinco primeros días de cada mes, los meses de enero, febrero, marzo y abril se facturarán con el mes de mayo de 2005.

ARTÍCULO CUARTO: Cuando se presente morosidad en el pago de la cuota de vigilancia fiscal, la Contraloría General de Antioquia dará traslado a Jurisdicción Coactiva, para que se haga efectivo el cobro por esta vía.

ARTÍCULO QUINTO: Contra la presente resolución procede el recurso de reposición, el cual deberá interponerse dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a su notificación, debidamente motivado y ante el Despacho del Contralor General de Antioquia.

ARTÍCULO SEXTO: Notifíquese la presente Resolución al Representante Legal de la Corporación IPS Universitaria.

ARTÍCULO SÉPTIMO: Esta Resolución Rige a partir de su promulgación” (Negrillas de la Sala).

Como puede verse, se trata de un auténtico acto de contenido particular que produce efectos patrimoniales directos en la entidad accionante, razón por la cual, en principio, su eventual anulación aparejaría como consecuencia inmediata –o por lo menos eso es lo previsible al momento de presentarse la demanda– la liberación, en favor de la mencionada IPS, de la carga impositiva derivada de la



transcrita decisión administrativa; o en otras palabras: el restablecimiento automático del derecho, lo cual, de acuerdo con la teoría de fines y móviles que ha venido aplicando el Consejo de Estado<sup>26</sup> al artículo 84 del CCA, en principio, impondría que el asunto tuviera encauzamiento bajo los derroteros de la nulidad y restablecimiento del derecho (art. 85 CCA) –situación que, incluso, advierte esta Sala, fue conocida y decidida por el *a quo* en dos oportunidades: la primera, cuando en el auto 22 de noviembre de no accedió a una solicitud de la demandante, en tal sentido; y la segunda: cuando en auto de 14 de febrero de 2011 negó una solicitud de desistimiento del mismo sujeto procesal–.

Sin embargo, nada obsta en esta oportunidad para que la Sección Quinta dicte sentencia de fondo, comoquiera que, aún mirado desde la perspectiva adjetiva, (i) el proceso se tramitó bajo la cuerda del proceso ordinario del CCA<sup>27</sup>, aunado a que (ii) la demanda se presentó dentro de los 4 meses siguientes a la notificación de los actos administrativos censurados<sup>28</sup>; (iii) la entidad accionante es la deudora de la obligación controvertida, motivo por el cual tiene plena legitimación en la causa; y (iv) el asunto no estaba sometido al agotamiento de conciliación prejudicial como requisito de procedibilidad<sup>29</sup>.

---

<sup>26</sup> Cfr. (i) Sentencia de agosto 10 de 1961, tomo LXIII, núms. 392-396, p. 202), con ponencia de Carlos Gustavo Arrieta Alandete; y (ii) Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, C. P. Manuel Santiago Urueta Ayola, rad. 11001-03-24-000-1999-05683-02(IJ-030).

<sup>27</sup> Así lo previene su artículo 206, que a la letra dice: “**ARTÍCULO 206. Modificado por el art. 45, Decreto Nacional 2304 de 1989 Los procesos relativos a nulidad de actos administrativos y cartas de naturaleza, nulidad y restablecimiento del derecho, reparación directa, a controversias sobre contratos administrativos y privados con cláusulas de caducidad y a nulidad de laudos arbitrales proferidos en conflictos originados en los contratos mencionados, se tramitarán por el procedimiento ordinario. Este procedimiento también debe observarse para adelantar y decidir todos los litigios para los cuales la ley no señale un trámite especial**”.

<sup>28</sup> Con la Resolución No. 1733 proferida el **5 de julio de 2005** se puso fin a la vía gubernativa. De ahí que, al presentarse la demanda contenciosa el **9 de agosto de 2005** (fl. 21, cdno 1), es claro que su ejercicio tuvo lugar dentro de los 4 meses siguientes a su notificación.

<sup>29</sup> El artículo 37 de la Ley 640 de 2001 lo estableció para los procesos de reparación directa y controversias contractuales. Solo con la Ley 1285 de 2009 (art. 13) se introdujo en materia de nulidad y restablecimiento del derecho. Ergo, cuando se presentó la demanda no era obligatorio agotar la conciliación previa para demandar en este tipo de procesos. Del mismo modo, se debe destacar que la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en sentencia de 29 de octubre de 2014, C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia, rad. 05001-23-33-000-2013-00581-01(20483), refiriéndose a la cuota de control fiscal, señaló que no es imperativo agotar el requisito de procedibilidad, comoquiera que para estos efectos, se trata de un tema tributario que no es susceptible de conciliación.



Así las cosas, al margen de cualquier consideración adicional sobre el tema del restablecimiento automático en el caso concreto, se procederá al estudio de fondo del recurso de apelación interpuesto, bajo el límite de la pretensión única formulada por la parte demandante, que concierne al estudio puro y simple de la legalidad las resoluciones demandadas, sin examinar la procedencia de órdenes resarcitorias, no porque no pudiera asumirse en esta instancia, sino porque no se elevó rogación alguna en tal sentido.

#### **2.4. CUOTA DE VIGILANCIA FISCAL Y SU MANEJO EN EL ÁMBITO DE LOS RECURSOS PÚBLICOS DE LA SALUD**

Sin pretender la exhaustividad, este colegiado estima necesario efectuar algunas precisiones sobre el marco jurídico que incumbe a la cuota de vigilancia fiscal, de cara al asunto bajo examen.

El artículo 267 de la Constitución Política previene que *“[e]l control fiscal es una función pública que ejercerá la Contraloría General de la República, la cual vigila la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes de la Nación”*.

Por su parte, en los artículos 2º y 3º de la Ley 42 de 1993<sup>30</sup> se define quiénes son sujetos de control fiscal, así:

“Artículo 2º.- Son sujetos de control fiscal los órganos que integran las ramas legislativa y judicial, los órganos autónomos e independientes como los de control y electorales, los organismos que hacen parte de la estructura de la administración nacional y demás entidades nacionales, los organismos creados por la Constitución Nacional y la ley que tienen régimen especial, las sociedades de economía mixta, las empresas industriales y comerciales del Estado, los particulares que manejen fondos o bienes del Estado, las personas jurídicas y cualquier otro tipo de organización o sociedad que maneje recursos del Estado en lo relacionado con éstos y el Banco de la República.

Se entiende por administración nacional, para efectos de la presente Ley, las entidades enumeradas en este artículo.

Parágrafo.- Los resultados de la vigilancia fiscal del Banco de la República serán enviados al Presidente de la República, para el ejercicio de la atribución que se le confiere en el inciso final del artículo 372 de la Constitución Nacional. Sin perjuicio de lo que establezca la Ley Orgánica del Banco de la República.

---

<sup>30</sup> Sobre la organización del sistema de control fiscal financiero y los organismos que lo ejercen.



Artículo 3º.- Son sujetos de control fiscal en el orden territorial los organismos que integran la estructura de la administración departamental y municipal y las entidades de este orden enumeradas en el artículo anterior.

Para efectos de la presente Ley se entiende por administración territorial las entidades a que hace referencia este artículo”.

A su turno, el párrafo del artículo 9º de la Ley 617 de 2000<sup>31</sup> consagra:

“ARTICULO 9o. PERIODO DE TRANSICIÓN PARA AJUSTAR LOS GASTOS DE LAS CONTRALORIAS DEPARTAMENTALES. <Ver Notas Vigencia, en relación con la aplicación permanente del contenido de este artículo a partir de la publicación del artículo 1o. de la Ley 1416 de 2010> (...).

(...)

PARAGRAFO. Las entidades descentralizadas del orden departamental deberán pagar **una cuota de fiscalización** hasta del punto dos por ciento (0.2%), calculado sobre el monto de los ingresos ejecutados por la respectiva entidad en la vigencia anterior, excluidos los recursos de crédito; los ingresos por la venta de activos fijos; y los activos, inversiones y rentas titularizados, así como el producto de los procesos de titularización”.

En dicha norma se establece, a la luz de la jurisprudencia de esta Corporación y de la Corte Constitucional, un “**tributo especial**”, derivado de la facultad impositiva del Estado, cuya naturaleza jurídica no corresponde a la de una tasa ni a la de una contribución que se cobre a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen<sup>32</sup>.

---

<sup>31</sup> Por la cual se reforma parcialmente la Ley 136 de 1994, el Decreto Extraordinario 1222 de 1986, se adiciona la Ley Orgánica de Presupuesto, el Decreto 1421 de 1993, se dictan otras normas tendientes a fortalecer la descentralización, y se dictan normas para la racionalización del gasto público nacional.

<sup>32</sup> En tal sentido se puede consultar las siguientes sentencias, que refieren a la “tarifa de control fiscal” establecida en el artículo 4º de la Ley 106 de 1993 en favor de la Contraloría General de la República, pero cuyas consideraciones se pueden aplicar *mutatis mutandi* a este caso: (i) Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera, C. P. Maria Claudia Rojas Lasso, 9 de junio de 2011, rad. 25000-23- 11001-03-24-000-1999-05683-02(IJ-030); Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, , C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia, 29 de octubre de 2014, rad. 05001-23-33-000-2013-00581-01(20483); y (iii) Corte Constitucional, sentencia C-1148 de 2001, M. P. Alfredo Beltrán Sierra.



Siendo este, a grandes rasgos, el estado del arte normativo de cara a la cuota de fiscalización, en principio, cabría entender que las entidades promotoras de salud y sus derivadas estarían cobijadas dentro de este gran continente del llamado “tributo especial”, pero, bajo una interpretación sistemática de normas, emerge para la situación propia de aquellas, entre otros, el artículo 20 de la Ley 789 de 2002<sup>33</sup>, el cual dispone:

“ARTÍCULO 20. RÉGIMEN DE INSPECCIÓN Y VIGILANCIA. Las autorizaciones que corresponda expedir a la autoridad de inspección, vigilancia y control, se definirán sobre los principios de celeridad, transparencia y oportunidad. Cuando se trate de actividades o programas que demanden de autorizaciones de autoridades públicas, se entenderá como responsabilidad de la respectiva Caja o entidad a través de la cual se realiza la operación, la consecución de los permisos, licencias o autorizaciones, siendo función de la autoridad de control, verificar el cumplimiento de los porcentajes de ley. Las autorizaciones a las Cajas se regularán conforme los regímenes de autorización general o particular que se expidan al efecto. El Control, se ejercerá de manera posterior sin perjuicio de las funciones de inspección y vigilancia.

Corresponde a la Superintendencia del Subsidio Familiar, frente a los recursos que administran las Cajas de Compensación Familiar y a la Superintendencia Nacional de Salud **frente a los recursos que administran las entidades promotoras de salud la inspección, vigilancia y control. Las entidades mencionadas, con el objeto de respetar la correcta destinación de los recursos de la seguridad social, conforme lo previsto en el artículo 48 de la Constitución Nacional no estarán obligadas a cancelar contribuciones a las Contralorías**” (Negrillas de la Sala).

La expresión resaltada en la anterior transcripción fue objeto de pronunciamiento por parte de la Corte Constitucional en la sentencia C-655-03, mediante la cual declaró su exequibilidad, luego de considerar:

“10.2. Ciertamente, la imposición de gravámenes a las entidades que hacen parte de la seguridad social integral, no goza de legitimidad constitucional, en cuanto tiene como efecto excluir o apartar del ciclo del sistema todos aquellos recursos que son imprescindibles para dar estricto cumplimiento a los principios Superiores que propugnan la universalización y eficiente el servicio público de seguridad social. El diseño del Sistema de Seguridad Social, a través de la vía de la administración delegada, “debe mantener un equilibrio económico que le permita cumplir con los propósitos constitucionales”[32]. Los de “hacer efectivo el derecho a la seguridad social (CP art. 49) de quienes oportuna y cumplidamente cotizan con las entidades administradoras de salud, con

---

<sup>33</sup> Por la cual se dictan normas para apoyar el empleo y ampliar la protección social y se modifican algunos artículos del Código Sustantivo de Trabajo.



lo cual se pretende, además, proteger los recursos parafiscales[33] de la seguridad social y exigir un grado importante de eficiencia en el pago y las transferencias de las cotizaciones, las cuales, en virtud del principio de solidaridad, revierten en beneficio no sólo del asalariado y su familia sino también de otras personas, en virtud de la existencia del régimen subsidiado de salud. Se trata pues de finalidades que no sólo son jurídicamente legítimas sino que tienen gran importancia, conforme a los valores constitucionales, puesto que la Carta establece que la eficiencia y la solidaridad son principios que orientan el sistema de seguridad social en salud (CP arts. 48 y 49), por lo cual se deben proteger los recursos económicos que financian el sistema"

(...)

10.5. No sobra aclarar que, **aun cuando las EPS y las Cajas de Compensación han sido excluidas por ley del pago de la tarifa de control fiscal, el hecho de que manejen recursos de naturaleza parafiscal, es decir, recursos públicos, conlleva a que, en lo referente a tales recursos, se encuentren sometidas al control fiscal por parte de la Contraloría General de la República**" (Negrillas de la Sala).

De las precisiones traídas en líneas previas es posible extractar, para lo que incumbe al asunto bajo examen<sup>34</sup>, varias consideraciones que resultan fundamentales: (i) todo el que maneja dineros públicos está sometido al control fiscal de las contralorías; (ii) en el ámbito departamental, Las entidades descentralizadas pagan un cuota de fiscalización –destinada a la financiación del órgano de control–; y (iii) los recursos de la Salud, que administran las EPS, no pueden ser gravados con este tributo especial –llamado así por la jurisprudencia–.

## **2.5. CASO CONCRETO**

Procede la Sala a pronunciarse, en el mismo orden en que fueron reseñados en el acápite de síntesis del recurso de alzada, número "1.7." del presente proveído, sobre cada uno de los motivos de inconformidad plasmados por la Contraloría General de Antioquia en el escrito de apelación.

### **2.5.1. Primera censura: A las voces del artículo 9 de la Ley 617 de 2000, el hecho de que la IPS Universitaria sea sujeta de**

---

<sup>34</sup> Pues claramente la disertación no aborda las generalidades sobre la "tarifa de control fiscal" establecida en el artículo 4º de la Ley 106 de 1993 en favor de la Contraloría General de la República –dispuesta en beneficio para el ente de control en el nivel nacional–; también excluye el análisis la normativa en materia municipal.



**control fiscal, necesariamente implica que lo sea también de la cuota de vigilancia fiscal:**

Sobre el particular, deviene imperioso insistir en lo explicado en el capítulo inmediatamente anterior, sobre el alcance de dicho precepto. Tal y como se puso en evidencia, no es cierto que todos los sujetos de control fiscal deban, indefectiblemente, ser objeto de la cuota de vigilancia fiscal.

Los casos de las entidades prestadores de salud y de las cajas de compensación familiar, excluidos expresamente por mandato del artículo 20 de la Ley 789 de 2002 resultan suficientemente ilustrativos de la falta de acierto en el motivo que, en este sentido, planteó la parte demandante.

La calidad de sujeto de “control fiscal” y sujeto de la “cuota de vigilancia fiscal” resultan plenamente diferenciables, como bien lo explicó el Tribunal Administrativo de Antioquia en primera instancia, pues, mientras el control es una condición esencial de nuestra arquitectura constitucional, la tributación es una carga impositiva que tiene su fuente en regulaciones expresas, debidamente determinadas.

Es más, si se analizan los pronunciamientos de las altas cortes<sup>35</sup>, el calificativo de “tributo especial” deviene de concebirse como un híbrido de los instrumentos impositivos, pues campea entre los presupuestos propios de una contribución –como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen– y en los que delinear los contornos propios de los impuestos –gravámenes sustentados en un hecho generados que no da lugar a retribución alguna; al menos no directa–. De ahí que pese a la diferencia entre sujeto de control y sujeto del tributo especial, no resulte impensable que tesis tan absolutas como la que defiende la contraloría emerjan; siendo necesario, entonces, hacer un análisis más allá de la sola exégesis del artículo 9º de la Ley 617 de 200, amén de que dada su falta de completitud, se convierte en un motivo que fundamenta la decisión administrativa.

---

<sup>35</sup> Léase Consejo de Estado y Corte Constitucional, precitados en la nota al pie número 32 de este proveído.



bajo esa cuerda argumental, se debe destacar que del tenor literal de artículo 9º de la Ley 617 de 2000 no es posible derivar la consecuencia que la entidad apelante pretende evidenciar. Y ello es así porque tal disposición, en lo pertinente, se limita a señalar que *“Las entidades descentralizadas del orden departamental deberán pagar una cuota de fiscalización”*.

Nótese que, con total claridad, la norma tiene como destinatario un conjunto específico entre los sujetos de control fiscal –las entidades descentralizadas del orden departamental, y no todo el universo del mismo –los que manejen dineros públicos–, como lo quiere hacer ver la apelante, sumado al precitado artículo 20 de la Ley 789 de 2002 que las excluyó y que, se itera, permiten desvirtuar la aplicación única y aislada del artículo 9º de la Ley 617 de 2000.

Lo anterior resulta suficiente para desestimar el motivo de inconformidad examinado en el presente acápite, toda vez que con él se estructura una defensa basada en un supuesto errado, que no logra desdibujar el análisis del *a quo* en cuanto a la inoponibilidad del referido tributo especial a la IPS Universitaria.

Aunque la improsperidad de esta censura de la apelación relevaría a la Sala de continuar con el análisis, la Sección Quinta pasa a dar claridad en el tema, y a fin de que la entidad apelante no se sienta desoída continuará el estudio de fondo.

**2.5.2. La IPS Universitaria, independientemente de su rol en el sistema de salud, es una entidad descentralizada del orden departamental, en los términos de los artículos 68 95 y 96 de la Ley 489 de 1998, examinados en la sentencia C-671 de 1999. De ahí su obligación de pagar el referido tributo especial, bajo las previsiones de la norma enunciada en el párrafo anterior y el artículo 134 de la Ley 1151 de 2007<sup>36</sup>:**

---

<sup>36</sup> Que le dio carácter permanente a la cuota de fiscalización establecida en el artículo 9º de la Ley 617 de 2000. Valga destacar que esta norma fue expedida con posterioridad a los actos administrativos demandados, razón por la cual su estudio no incumbe a la controversia y entiende la Sala que se invoca por la entidad apelante con fines de contexto.



Según certificación emitida el 12 de julio de 2005 por la Dirección Seccional de Salud de Antioquia<sup>37</sup>, la IPS Universitaria “... es una corporación de participación mixta, de derecho privado y sin ánimo de lucro, dedicada a prestar servicios de salud entendido como un servicio público esencial a la comunidad, perteneciente al sector salud”. Así también lo consagran sus estatutos<sup>38</sup>.

De manera textual, la entidad apelante defiende que “... la cuota de vigilancia fiscal se cobra a la IPS Universitaria por ser ella una entidad descentralizada del orden departamental (...), es evidente que su calidad de institución prestadora de servicios de salud no es la que determina la obligación de efectuar dicho pago...”<sup>39</sup>.

Pues bien, en primer lugar, observa la Sala que le asiste razón a la Contraloría Departamental de Antioquia en señalar que la institución demandante es una entidad descentralizada del orden departamental, tal y como se pasa a explicar:

El artículo 68 de la Ley 489 de 1998<sup>40</sup> dispone:

“ARTICULO 68. ENTIDADES DESCENTRALIZADAS. **Son entidades descentralizadas del orden nacional**, los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado, las sociedades públicas y **las sociedades de economía mixta**, las superintendencias y las unidades administrativas especiales con personería jurídica, las empresas sociales del Estado, las empresas oficiales de servicios públicos y **las demás entidades creadas por la ley o con su autorización, cuyo objeto principal sea el ejercicio de funciones administrativas, la prestación de servicios públicos o la realización de actividades industriales o comerciales** con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio propio. Como órganos del Estado aun cuando gozan de autonomía administrativa están sujetas al control político y a la suprema dirección del órgano de la administración al cual están adscritas.

(...)

**PARAGRAFO 1o. De conformidad con el inciso segundo del artículo 210 de la Constitución Política, el régimen jurídico aquí previsto para las entidades descentralizadas es aplicable a las de las entidades territoriales sin perjuicio de las competencias asignadas por la**

<sup>37</sup> Folio 4 del cuaderno 1.

<sup>38</sup> Cfr. Folio 34 del cuaderno 1.

<sup>39</sup> Folio 306 del cuaderno 1.

<sup>40</sup> Por la cual se dictan normas sobre la organización y funcionamiento de las entidades del orden nacional, se expiden las disposiciones, principios y reglas generales para el ejercicio de las atribuciones previstas en los numerales 15 y 16 del artículo 189 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones.



**Constitución y la ley a las autoridades del orden territorial...** (Énfasis de la Sala).

Del contenido de esta preceptiva se desprende claramente que las entidades que presenten servicios públicos son descentralizadas, y que ello aplica tanto para las del orden nacional como para las del orden territorial. Luego, resulta evidente que siendo el objeto principal de la IPS actora “... *la prestación del servicios de salud, entendidos como servicio público esencial y como parte integrante del Sistema General de Seguridad Social en Salud...*”<sup>41</sup> –condición que deriva, no del reconocimiento que de sí misma hace tal entidad, sino del alcance que los artículo 48 y 49 le atribuyen a la salud–, se encuadra perfectamente en el supuesto normativo enunciado, bajo la previsión de que en su constitución figura la Universidad de Antioquia con el 98% de los aportes, que es un ente autónomo de carácter público, como lo establecen sus normas de creación<sup>42</sup>.

Se debe tener en cuenta que el artículo 95 de la ley ibídem permite la constitución de asociaciones entre entidades públicas y privadas con estos fines. En lo pertinente, tal dispositivo jurídico es del siguiente tenor:

**“ARTICULO 96. CONSTITUCION DE ASOCIACIONES Y FUNDACIONES PARA EL CUMPLIMIENTO DE LAS ACTIVIDADES PROPIAS DE LAS ENTIDADES PÚBLICAS CON PARTICIPACION DE PARTICULARES. Las entidades estatales, cualquiera sea su naturaleza y orden administrativo podrán, con la observancia de los principios señalados en el artículo 209 de la Constitución, asociarse con personas jurídicas particulares, mediante la celebración de**

<sup>41</sup> Según se mira de sus propios estatutos, en el folio 34 del cuaderno 1.

<sup>42</sup> De conformidad con la consulta realizada el 12 de febrero de 2017 a la página web de la Universidad de Antioquia, se observa, frente a su naturaleza jurídica, lo siguiente: “*La Universidad de Antioquia es una Institución de educación superior creada mediante la Ley 71 de 1878 del extinguido Estado Soberano de Antioquia, y cuya Personería Jurídica deriva de la Ley 153 de 1887; según el artículo 1 del Estatuto General, es una institución estatal del orden departamental; mediante el Decreto 1297 del 30 de mayo de 1964 del Gobierno Nacional obtuvo reconocimiento como Universidad, código ICFES 1201, Registro de Alta Calidad, Acreditación Institucional del Ministerio de Educación Nacional, Resolución 16516 del 14 de diciembre de 2012, NIT 890.980.040-8. || Está organizada como un Ente Universitario Autónomo con régimen especial, vinculada al Ministerio de Educación Nacional en lo atinente a las políticas y la planeación del sector educativo y al Sistema Nacional de Ciencia y Tecnología; goza de personería jurídica, autonomías académica, administrativa, financiera y presupuestal, y gobierno, rentas y patrimonio propios e independientes; se rige por la Constitución Política, la Ley 30 de 1992, las demás disposiciones que le sean aplicables de acuerdo con su régimen especial y las normas internas dictadas en ejercicio de su autonomía.*”. Se puede acceder a través del enlace: <http://www.udea.edu.co/wps/portal/udea/web/inicio/institucional/quienes-somos/contenido/asmenulateral/naturaleza-juridica/>



**convenios de asociación o la creación de personas jurídicas, para el desarrollo conjunto de actividades en relación con los cometidos y funciones que les asigna a aquéllas la ley.**

Los convenios de asociación a que se refiere el presente artículo se celebrarán de conformidad con lo dispuesto en el artículo 355 de la Constitución Política, en ellos se determinará con precisión su objeto, término, obligaciones de las partes, aportes, coordinación y todos aquellos aspectos que se consideren pertinentes.

**Cuando en virtud de lo dispuesto en el presente artículo, surjan personas jurídicas sin ánimo de lucro, éstas se sujetarán a las disposiciones previstas en el Código Civil para las asociaciones civiles de utilidad común” (Negritas de la Sala).**

De lo anterior se desprende que, el régimen jurídico que las gobierna se abstrae de algunas normas del derecho público, para permitir que el giro ordinario de sus asuntos se rija por las máximas del derecho privado. Sin embargo, ello no obsta para que se les siga reconociendo su condición de entidad descentralizada, según lo ha decantado esta Corporación en oportunidades pretéritas<sup>43</sup>.

Lo cierto es que, como se indicó en capítulos anteriores, por el solo hecho de tener carácter de entidad descentralizada del orden territorial, *per se*, no puede ser considerada como sujeto pasivo de la cuota de vigilancia fiscal que impone el órgano de control territorial, pues su vinculación con el sistema de seguridad social en salud impone que se efectúen ciertas consideraciones interpretativas y normativas, frente a otras regulaciones como la Ley 789 de 2002 y su teleología, para descartar la transgresión de normas superiores frente a la materia, tal y como se explica a continuación.

En efecto lo establecido por los artículos 48 de la Constitución Política y 20 de la Ley 789 de 2002 y 10-1 del Estatuto Tributario, en armonía con la jurisprudencia de la Corte Constitucional<sup>44</sup>, a los que con buen criterio se refirió el juzgador de primera instancia, limitan el ejercicio de esa potestad impositiva que ejecutan, en este caso, el ente de control accionado.

---

<sup>43</sup> Cfr. Sección Primera, C. P. Maria Claudia Rojas Lasso, rad. 05001-23-24-000-2003-04314-01. Demandante: Cooperativa de Municipalidades De Antioquia - Coomunicipios Ltda.

<sup>44</sup> Se refirió a las sentencias C-828 de 2001, C-1148 de 2011 y C-655 de 2003.



Y ello es así porque la propia Contraloría General de Antioquia, si bien no desconoce la agrupación de institutos jurídicos que avalan la exención en materia de salud, asegura que tales dispositivos regulan un supuesto distinto al de las instituciones prestadoras de salud (IPS), en tanto se circunscriben única y exclusivamente, para lo que atañe a este estudio, a las entidades prestadoras de salud (EPS).

Pues bien, en vista que este planteamiento guarda estrecha relación con el que se aborda en el capítulo siguiente de este proveído, anticipa la Sala que su resolución estará concatenada a aquel, motivo por el cual si bien la IPS Universitaria es una entidad descentralizada del orden departamental, de cara a la Ley 489 de 1998, es el ámbito extenso de jurisdicción –Constitución Política, teleología de la Ley 789 de 2002 y fallo de control abstracto de constitucionalidad– del gravamen, según se detallará más adelante, la que en el tema específico del “tributo especial” la exonera, sobrepasando así el mero tema de la naturaleza jurídica de la entidad.

Valga recordar que en materia tributaria es deber constitucional que todos los administrados, de una u otra forma, contribuyamos al sostenimiento del Estado, así como también lo es que la facultad de creación impositiva converja en criterios y supuestos plenamente determinados en los elementos constitutivos que los conforman, esto es, personas a cargo, actividad o hecho impositivo, calificaciones y cualificaciones del sujeto, entre otras, que se aparejan o se nutren de presunciones, exenciones y deducciones.

Por contera, como sucedió con la censura anterior, el actor demandado se circunscribió a solo uno de los elementos fiscales, a saber: la naturaleza jurídica de la entidad y dejó al lado el bloque de legalidad impositivo.

Tales razones permiten a la Sala declarar impróspera esta censura de la alzada, pues es claro que la IPS Universitaria, en los términos que plantea la recurrente, no está llamada a pagar la cuota de vigilancia fiscal de que trata el artículo 9º de la Ley 617 de 2000.

**2.5.3. El artículo 229 de la Ley 100 de 1993 dispone que las contralorías asumirán el control fiscal de las entidades oficiales**



**del sistema de seguridad social. Así mismo, el artículo 20 de la Ley 789 de 2002 y la sentencia C-655 de 2003 hablan de exenciones tributarias a EPS y cajas de compensación familiar, pero no a IPS:**

El artículo 229 de la Ley 100 de 1993<sup>45</sup> precisa que “[e]l control fiscal de las entidades de que habla esta Ley, se hará por las respectivas Contralorías para las que tengan carácter oficial y, por los controles estatutarios para las que tengan un carácter privado”.

La parte demandada insiste en traer a discusión el contenido de esa norma, pero en su escrito de apelación no desarrolla los motivos por los que considera que su contenido conduce a una decisión distinta a la adoptada por el *a quo*; razón suficiente para que este *ad quem* se releve de profundizar en ella, pues, de entrada, no observa que a partir de ellas se pueda soportar los reproches que endilga a la aplicación de la excepción fundada en el artículo 20 de la Ley 789 de 2002 y la sentencia C-655 de 2003.

En relación con estos dos últimos insumos jurídicos de la censura presentada por el tutelante, resulta oportuno poner de manifiesto que fue el Tribunal de primera instancia quien trajo a colación la referida norma y el fallo que estudió su constitucionalidad para, a partir de ellos, extraer los componentes teleológicos que le permitieron concluir que los dineros de la salud, indistintamente de quién los maneje, están exentos de gravámenes. Por tal motivo, y al estar directamente asociado con la inconformidad expresada en el escrito de alzada, resulta pertinente que la Sala los considere dentro del cuestionamiento jurídico que pasa a develar.

Dicho esto, conviene recordar que el artículo 20 de la Ley 789 de 2002, frente a la obligación de cancelar contribuciones a las contralorías, dispuso:

“Corresponde a la Superintendencia del Subsidio Familiar, frente a los recursos que administran **las Cajas de Compensación Familiar** y a la Superintendencia Nacional de Salud frente a los recursos que administran **las entidades promotoras de salud** la inspección, vigilancia y control. **Las entidades mencionadas**, con el objeto de respetar la correcta destinación de los recursos de la seguridad social, **conforme lo previsto**

---

<sup>45</sup> Por la cual se crea el sistema de seguridad social integral y se dictan otras disposiciones.



**en el artículo 48 de la Constitución Nacional no estarán obligadas a cancelar contribuciones a las Contralorías”.**

Visto ello, es cierto, entonces, que del sentido literal de dicho texto no se extrae imperativo alguno que tenga por objeto a las IPS, por lo que mal podría decirse, en estricto sentido, que, a partir de este canon, ese tipo de organizaciones quedaran libradas del pago de la cuota de vigilancia fiscal.

De donde sí se puede extraer una interpretación gramatical, sistemática y teleológica, que impida la consolidación del tributo especial en la institución demandante es del propio artículo 48 de la Carta y del alcance que le ha dado la Corte Constitucional, en sede de control abstracto, a través de las sentencias C-655 de 2003, C-828 de 2001, C-1148 de 2011, así como de la Ley 100 de 1993. Veamos:

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.

Dentro de esta categoría se adscribe el Sistema General de Seguridad Social en Salud, que acorde con lo señalado en el artículo 155 de la Ley 100 de 1993, “... *está integrado por: (...) 3. Las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud, públicas, mixtas o privadas*”.

Estas tienen como función prestar los servicios en su nivel de atención correspondiente a los afiliados y beneficiarios dentro de los parámetros y principios señalados en la presente Ley<sup>46</sup>, los cuales pueden incluir el manejo de pagos moderadores<sup>47</sup> y el flujo de recursos desde y hacia la entidades promotoras de salud y demás

---

<sup>46</sup> Artículo 185 de la Ley 100 de 1993.

<sup>47</sup> Artículo 187 de la Ley 100 de 1993.



administradoras del sistema, para las finalidades establecidas en la normatividad vigente.

Sobre este cardinal aspecto, la Corte Constitucional ha emitido pletóricos pronunciamientos en los que resalta la intangibilidad tributaria de los recursos del sistema de salud. Así, por ejemplo, en la sentencia C-828 de 2001, explicó:

“17. Las EPS son las responsables de recaudar las cotizaciones de los afiliados y facilitar la compensación con el Fondo de Solidaridad y Garantías y hacer un manejo eficiente de los recursos de la UPC[4]. De otro lado, el diseño del Sistema General de Seguridad Social en Salud crea una serie de relaciones interdependientes entre las instituciones que lo integran y define la UPC como centro del equilibrio financiero. La Unidad de Pago por Capitación no representa simplemente el pago por los servicios administrativos que prestan las EPS sino representa en especial, el cálculo de los costos para la prestación del servicio de salud en condiciones medias de calidad, tecnología y hotelería. Esto significa, la prestación del servicio en condiciones de homogenización y optimización. La relación entre las entidades que pertenecen al sistema **y los recursos que fluyen dentro del ciclo de prestación del servicio de salud, forman un conjunto inescindible, así como la Corte lo analizó en la Sentencia SU-480 de 1997:**

*‘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 que el Sistema General de Seguridad Social en Salud requiere para cubrir en condiciones de prestación media el servicio de salud tanto en el régimen contributivo como en el régimen subsidiado.

18. Otra cosa diferente son los recursos que tanto las EPS como las IPS captan por los pagos de sobreaseguramiento o planes complementarios



que los afiliados al régimen contributivo asumen a mutuo propio, por medio de un contrato individual con las entidades de salud para obtener servicios complementarios, por fuera de los previstos en el POS. Estos recursos y todos los demás que excedan los recursos exclusivos para prestación del POS son rentas que pueden ser gravadas con impuestos que den, a los recursos captados, una destinación diferente a la Seguridad Social. **Las ganancias que las EPS y las IPS obtengan por la prestación de servicios diferentes a los previstos legal y jurisprudencialmente [5] como Plan Obligatorio de Salud no constituyen rentas parafiscales y por ende pueden ser gravados**”.

En aquella oportunidad, el Alto Tribunal resolvió “[d]eclarar **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 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**”.

Y aunque podría pensarse que se trata de un asunto de contornos fácticos disímiles a los del *sub examine*, lo cierto es que en la *ratio decidendi* de dicha sentencia, la referida Corporación sentó bases suficientes para descartar la pertinencia jurídica de gravámenes en los recursos de salud, que son manejados por diversos sujetos, llámense EPS, IPS, o fondos, a través de los cuales fluyen como parte del ciclo natural de prestación de los servicios de salud.

También, con respecto a los gravámenes a movimientos financieros de tales entidades, dijo:

“Es reiterada la jurisprudencia de esta Corte Constitucional que reconoce el carácter parafiscal de los recursos a la seguridad social en salud y su destinación específica, conforme al artículo 48 de la Carta, precisamente debido al fin constitucional de asegurar la vigencia y prosperidad del sistema de seguridad social en salud. Este carácter de esos recursos ha permitido que se haga extensiva la exención tributaria a recursos del sistema relacionados con **transacciones entre las IPS y las ARS, y entre éstas últimas con las EPS**, -como se dio en el caso del gravamen a las transacciones financieras-. Igualmente esta doctrina ha precisado que **estos dineros del sistema de seguridad social no pueden estar sometidos a impuestos**, puesto que **esos gravámenes harían que parte de los recursos de la seguridad social no estuvieran destinados específicamente a financiar la seguridad social ya que, debido a los tributos, serían en la práctica trasladados al presupuesto general y terminarían sufragando otros gastos, lo cual vulnera el perentorio mandato del artículo 48 superior**, según el cual, “no se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella” (Énfasis de la Sala).



Nótese que se reitera la ratio de la providencia transcrita párrafos atrás: Los dineros del sistema de seguridad social que fluctúan entre IPS, EPS y ARL no pueden estar sometidos a impuestos.

Algo similar ocurrió con la sentencia C-655 de 2003, en la que recogió toda la teoría vertida en las citadas providencias, incluso referenciando los respectivos apartes que mencionan a las IPS, para pronunciarse en el ámbito concreto del artículo 20 de la 789 de 2002, que refirió a las cajas de compensación y a las EPS, dentro del ámbito de una reforma legal que buscaba apoyar el empleo, ampliar la protección social y modificar algunos artículos del Código Sustantivo de Trabajo. Empero, ello no quiere decir que por el hecho de no referirse tal normativa de manera concreta a las IPS se borrara del panorama jurídico toda la doctrina constitucional de protección a los dineros de la salud, pues, de un lado, como se sugirió líneas atrás, el propósito de la ley no trataba temas propios del manejo de la EPS, y el respectivo fallo de la Corte desató una demanda de inconstitucionalidad en los términos en que le fue planteada –lejos de las disquisiciones propias del tema IPS–.

Bajo esa égida, para esta Sala resulta palmario que la imposición de cuota de vigilancia fiscal a la IPS Universitaria resulta contraria a la Constitución, y en tal medida, le asistió razón al Tribunal de primera instancia en declarar que los actos administrativos demandados resultan violatorios de las normas y principios que gobiernan el sistema de seguridad social en salud, del que hace parte la entidad demandante, más allá de su vinculación administrativa – descentralizada– con el departamento.

Todas las consideraciones anteriores para explicar, de cara al manejo de los recursos públicos de las entidades de salud –o lo que se conoce como “recursos del sistema de salud”– y su relación con la cuota de vigilancia fiscal o “tributo especial”, que la demandante no es sujeto de este gravamen.

Queda por resolver entonces el último planteamiento del actor, relacionado con la diferenciación entre los recursos que hacen parte del referido sistema y los que no. Por tanto, esta colegiatura pasa a hacer lo propio.



**2.5.4. De cualquier modo, las IPS manejan cuentas y dineros adicionales al POS, por conceptos como servicios complementarios o suplementarios, frente a los cuales, indefectiblemente, estarían obligados a pagar la cuota de vigilancia fiscal:**

Siguiendo el íter argumentativo, es claro existen recursos que las entidades de salud no manejan dentro del gran rubro de los recursos públicos de salud, precisamente dentro del contexto de complementariedad o supletoriedad de servicios que indica la entidad apelante. Ciertamente, le asiste razón en tanto señaló que, de conformidad con lo enseñado por la Corte Constitucional en la sentencia C-828 de 2011 –transcrita en apartes previos del presente proveído–, no todos los recursos que manejan las IPS pertenecen al sistema de seguridad social, habida cuenta que estas, eventualmente, realizan actividades lucrativas, de orden industrial y comercial, verbigracia: servicios adicionales y complementarios al POS, que sí pueden constituir base gravable de determinados tributos, y ello responde a lo dicho en el capítulo pretérito referente a su mixtura como entidad descentralizada, aparejada por su ejercicio social que se regula por el derecho privado.

Sin embargo, ello, de por sí, no supone la plena legalidad de las resoluciones demandadas, toda vez que, descendiendo tales consideraciones al caso que ocupa la atención de la Sala, esa parte teórica que da razón al apelante, se desdibuja en la realidad probada de los hechos fundamento de la litis, pues, revisados los actos demandados, no encuentra la Sala que tal discriminación se hubiese tenido en cuenta por la Contraloría General de Antioquia al momento de fijar la cuota de vigencia fiscal a la IPS Universitaria, pues las exenciones que allí se plasman son las mismas que figuran en el parágrafo del artículo 9º de la Ley 617 de 2000, en los cuales no están comprendidos los recursos del sistema de salud que, en la práctica, fueron indebidamente gravados.

En orden a ilustrar con claridad tal conclusión, la Sala considera necesario transcribir, *in extenso*, el acto administrativo que impuso dicha carga impositiva a la entidad demandante, incluyendo su parte motiva:

“CONSIDERANDO



A. Que el artículo 308 de la Constitución Política, consagró que la ley podrá determinar las apropiaciones para los gastos de funcionamiento de las Contralorías Departamentales.

B. Que de conformidad con los artículos 8 y 9 de la Ley 617 de 2000 artículo 17 de la Ley 716 de 2011 y en concordancia con el artículo 11 de la Ley 901 de 2004, se fijó el valor máximo de los gastos para las Contralorías Departamentales, dependiendo de la categoría que corresponda al respectivo Departamento.

C. Que al Departamento de Antioquia, conforme con la certificación expedida por el señor Gobernador, tal como lo exige el Parágrafo 4º del artículo 1º de la Ley 617 en mención, le corresponde la categoría especial.

D. Conforme con dicha categoría, y en concordancia con los artículos 8 y 9 de la citada ley artículo 17 de la Ley 716 de 2001 y el artículo 11 de la Ley 901 de 2004, la cuota de vigilancia fiscal para las entidades de Participación Mixta, será del 0.2% sobre el monto de los ingresos ejecutados, por esa entidad, en la vigencia anterior.

E. Que la determinación de la cuota de vigilancia fiscal, para cada entidad vigilada, debe ser fijada individualmente, mediante Resolución del Contralor General de Antioquia, atendiendo los parámetros anteriores, tal como lo establecen los artículos 40 y 41 de la Ordenanza 42 de 1995 y el Decreto Departamental 4670 de 1996.

F. Que como la información relacionada con la expedición del presupuesto de ingresos para la vigencia de 2004, se remitió al Ente de Control Fiscal en el mes de abril de 2005, las cuentas de enero, febrero, marzo y abril se facturarán con el mes de mayo hogaño.

**G. Que la IPS Universitaria, es una Corporación de Participación Mixta, por serlo, y de conformidad con las Leyes 617 de 2000, 716 de 2001 y 901 de 2004, le corresponde como cuota de vigilancia fiscal, el 0.2% sobre el monto de los ingresos ejecutados por esa entidad, en la vigencia de 2004, excluidos los recursos de crédito, los ingresos por la venta de activos fijos; y los activos, inversiones y rentas titularizados, así como el producto de los procesos de titularización, como lo prevé el parágrafo del artículo 9º de la Ley 617 de 2000.**

H. Que los ingresos ejecutados en la vigencia del año 2004, por esa Corporación de Participación Mixta, y **que pueden ser gravados con cuota de vigilancia fiscal, conforme con el literal anterior**, ascienden a la suma de nueve mil seiscientos dos millones setecientos cuarenta y ocho mil pesos M/L. (\$9.602'748.000), según el presupuesto ejecutado en la vigencia fiscal ya citada.

## RESUELVE

**ARTÍCULO PRIMERO:** Fíjase la cuota de vigilancia fiscal para la vigencia 2005, que le corresponde a la Corporación IPS Universitaria, en un millón seiscientos mil cuatrocientos cincuenta y ocho pesos M/L. (\$1'600.458) mensuales, para un total de diecinueve millones



**doscientos cinco mil cuatrocientos cincuenta y seis pesos M/L. (\$19'205456) anuales, simas éstas resultantes de aplicar el 0.2% sobre los ingresos ejecutados por esa entidad , en el año 2004, de conformidad con lo establecido en los artículos 8 y 9 de la Ley 617 de 2000, 17 de la Ley 716 de 2001 y artículo 11 de la Ley 901 de 2004**

ARTÍCULO SEGUNDO: El Jefe de la Unidad de Recursos Financieros, de la Contraloría General de Antioquia, deberá llevar un control eficaz de los recaudos que por este concepto gire la Corporación IPS Universitaria.

ARTÍCULO TERCERO: Los dineros que gire la Corporación IPS Universitaria, a favor de la Contraloría General de Antioquia, por cuota de vigilancia fiscal, se recaudarán a través de la tesorería de la Contraloría General de Antioquia, quien expedirá las correspondientes cuentas de cobro, dentro de los cinco primeros días de cada mes, los meses de enero, febrero, marzo y abril se facturarán con el mes de mayo de 2005.

ARTÍCULO CUARTO: Cuando se presente morosidad en el pago de la cuota de vigilancia fiscal, la Contraloría General de Antioquia dará traslado a Jurisdicción Coactiva, para que se haga efectivo el cobro por esta vía.

ARTÍCULO QUINTO: Contra la presente resolución procede el recurso de reposición, el cual deberá interponerse dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a su notificación, debidamente motivado y ante el Despacho del Contralor General de Antioquia.

ARTÍCULO SEXTO: Notifíquese la presente Resolución al Representante Legal de la Corporación IPS Universitaria.

ARTÍCULO SÉPTIMO: Esta Resolución Rige a partir de su promulgación..."<sup>48</sup> (Negritas de la Sala).

A partir del contenido de la citada resolución, que no fue variado por el acto administrativo que culminó en la no reposición de aquel, puede concluirse que queda desvirtuada la presunción absoluta de acierto que reviste a las decisiones de la administración, toda vez que en la liquidación efectuada por la Contraloría General de Antioquia no fueron excluidos los recursos que hacen parte del sistema de seguridad social, que por disposición constitucional expresa, y de acuerdo con el desarrollo legal y jurisprudencial en la materia, merecían un tratamiento diferenciado que la entidad demandada no les proporcionó, pues, se insiste, de las consideraciones y determinaciones transcritas no es posible advertirlo; y más bien, en contraposición a ello, lo que se observa es que de forma indiscriminada gravó el patrimonio de la IPS Universitaria, al que se adscriben los dineros de la salud pública, pues únicamente indicó que estaban “**excluidos los recursos de**

---

<sup>48</sup> Folio 6 del cuaderno 1.



**crédito, los ingresos por la venta de activos fijos; y los activos, inversiones y rentas titularizados, así como el producto de los procesos de titularización, como lo prevé el parágrafo del artículo 9º de la Ley 617 de 2000”.**

Lo anterior impide que la Sala redunde en un aspecto que, de cara al contenido específico de los actos administrativos demandados no permitiría convalidar el yerro cometido por el ente de control accionado, sin embargo, las razones antedichas, contrario a lo esbozado por el *a quo*, tampoco conducirían a la nulidad absoluta, pues, como el ente descentralizado del orden territorial que es, la IPS está obligada a pagar la cuota de vigilancia, respecto de los conceptos no exentos del gravamen.

Bajo esa prevención, y siendo coherente con las conclusiones establecidas en este y en los acápites precedentes de este proveído, la Sala se decanta por la existencia de una nulidad parcial de los actos demandados, en tanto si bien es cierto que la declaración de voluntad no tuvo imposiciones fiscales divididas o escindidas; también lo es que no obran en el plenario elementos de juicio, como se demostró, que permitan, en esta instancia, efectuar las deducciones que no fueron contempladas en sede gubernativa.

De ahí que en el plano de legalidad abstracto las resoluciones acusadas se avienen al ordenamiento jurídico en tanto a los recursos gravados de la IPS Universitaria que no hacen parte del sistema de seguridad social en salud, pero se apartan de los parámetros acertados de juridicidad cuando incluyen en la parte liquidada por concepto de cuota fiscal tales rubros exentos, independientemente de cual sea su proporción dentro del marco global de la liquidación. Por tanto, bajo la égida del juicio objetivo de legalidad del acto, como se anunció, así se declarará en la parte resolutive de esta sentencia.

### **2.5.5. CONCLUSIÓN**

En vista que las razones que condujeron al Tribunal de primera instancia a declarar la nulidad de las resoluciones demandadas fueron parcialmente desvirtuadas, y de que al desatar la alzada este *ad quem* corroboró la ilegalidad de las mismas, solo frente a los recursos del sistema de salud como base gravable de la cuota de



vigilancia fiscal, este colegiado modificará la decisión de primera instancia, en cuanto a la anulación total de las resoluciones demandadas para, en su lugar, declarar la nulidad parcial de las mismas, en los términos explicados líneas atrás, no sin antes advertir, que por las razones expuestas en el considerando “2.3.” del presente proveído no hay lugar a que la Sala se pronuncie frente a los efectos resarcitorios de la decisión, en tanto no hubo rogación de restablecimiento del derecho.

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 decisión de primera instancia, en cuanto a la anulación total de las resoluciones demandadas para, en su lugar, **declarar la nulidad parcial** de las mismas, en el entendido que el vicio de legalidad recae sobre la inclusión de dineros de la salud dentro de la base gravable sobre la cual se liquidó la cuota de vigilancia fiscal impuesta a la IPS Universitaria.

**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



Expediente No. 05001-23-31-000-2005-07294-01

Demandante: **IPS UNIVERSITARIA**

Nulidad simple – fallo de segunda instancia

## **ALBERTO YEPES BARREIRO** **Consejero**

