

TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA
SECCIÓN PRIMERA
SUB-SECCIÓN "A"

Bogotá D.C., ocho (08) de marzo de dos mil dieciocho (2018)

MAGISTRADA PONENTE: CLAUDIA ELIZABETH LOZZI MORENO

Expediente: No. 250002341000201401455-00
Demandante: ANA MARÍA PIÑEROS RICARDO
Demandado: CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

SISTEMA ORAL

ASUNTO: SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA

Procede la Sala a dictar sentencia en la demanda promovida por Ana María Piñeros Ricardo, con el fin de obtener la nulidad y el restablecimiento del derecho respecto de: i) el fallo No. 001890 del 13 de noviembre de 2013, corregido por auto No. 002066 del 11 de diciembre de 2013; ii) el auto No. 000405 del 3 de febrero de 2014; iii) del fallo de apelación y consulta No. 0011 del 11 de febrero de 2014; y iv) del Auto No. 0021 del 12 de febrero de 2014.

I. ANTECEDENTES

1. El escrito de demanda

1.1. Pretensiones

La parte actora formuló las siguientes:

"PRIMERA.- Se declare la Nulidad de los siguientes actos proferidos por la Contraloría General de la República:

1. Fallo No. 001890 del 13 de noviembre de 2013 "por medio de la cual se profiere fallo de primera instancia dentro del Proceso de Responsabilidad Fiscal IP 010 de 2011.

2. Auto No. 2066 del 11 de diciembre de 2013 "por medio de la cual la primera instancia corrige el Fallo No. 001890 del 13 de noviembre de 2013".

3. Auto No. 000405 del 03 de febrero de 2014 "por medio del cual se resuelven unos recursos de reposición y se conceden recursos de apelación contra el fallo de primera instancia.

4. Auto 00011 del 11 de febrero de 2014 "por medio del cual se deciden Recursos de Apelación interpuestos en contra del Fallo".

5. Auto 00021 del 12 de febrero de 2014 "por medio del cual la segunda instancia corrige un error formal del fallo de apelación y consulta".

SEGUNDA. Consecuente con la anulación de los actos demandados, se ordene a la CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA exonerar a la señora ANA MARÍA PIÑEROS RICARDO del pago de la suma establecida en el fallo con responsabilidad fiscal proferido dentro del Proceso IP 010 de 2011, eximiéndola en consecuencia de la obligación de pagar la suma de un billón cuatrocientos veintiún mil ciento setenta y ocho millones trescientos noventa y nueve mil setenta y dos pesos con setenta y ocho centavos (\$1.421.178.399.072,078).

TERCERA: Que como restablecimiento del derecho se condene a la Contraloría General de la República al reconocimiento y pago a favor de la Sra. ANA MARÍA PIÑEROS RICARDO la suma equivalente a (500) QUINIENTOS SALARIOS MÍNIMOS LEGALES MENSUALES VIGENTES a la fecha en que se produzca efectivamente el pago, como resarcimiento por los perjuicios morales ocasionados a mi presentada con la expedición de los actos acusados y que se solicitan en los términos del artículo 206 del Código General del Proceso.

CUARTA: Que las condenas que se efectúen en contra de la entidad demandada – Contraloría General de la República- sean ajustadas de conformidad con el índice de precios al consumidor y el reconocimiento y pago de intereses se efectúe conforme a los parámetros fijados por el artículo 192 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

QUINTA: Que de conformidad con las anteriores declaraciones, se ordene a la Contraloría General de la República la inmediata suspensión y terminación del proceso de cobro coactivo que actualmente se surte en contra de la Sra. Ana María Piñeros Ricardo con fundamento en lo ordenado en el Fallo No. 001890 del 13 de noviembre de 2013 que a la fecha se encuentra ejecutoriado.

SEXTA: Que se ordene a la entidad demandada CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA EXCLUIR inmediatamente a la Sra. Ana María Piñeros Ricardo, identificada con cédula de ciudadanía No. 51.680.672, en el cual se encuentra actualmente registrada en virtud del fallo con responsabilidad fiscal No. 001890 del 13 de noviembre de 2013, tal como se puede comprobar con la certificación anexa expedida el miércoles 14 de mayo de 2014.

SÉPTIMA: Que la CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA ordene a la Procuraduría General de la Nación que excluya del Sistema de Información de Registro de Sanciones Inhabilidades – SIRI- a la Sra. Ana María Piñeros Ricardo, identificada con cédula de ciudadanía No. 51.680.672, en el cual se encuentra actualmente registrada en virtud del Fallo con Responsabilidad Fiscal proferido por la entidad demandada, como en constancia aquí se prueba con documento adjunto representado en el Certificado Ordinario No. 56247329 del 14 de mayo de 2014”.

1.2. HECHOS:

La Contraloría General de la República por intermedio de la Dirección de Vigilancia Fiscal de la Contraloría Delegada para el Sector Social, mediante Auto No. 01 0del 4 de abril de 2011, ordenó abrir indagación preliminar No. 010, fundamentada en denuncias realizadas por el senador Jorge Enrique Robledo y el periodista Daniel Coronel, quienes indicaron presuntos desvíos de recursos parafiscales del Sistema General de Seguridad Social en Salud y presuntos sobrecostos en medicamentos, denunciados por la Federación Médica Colombiana.

En Auto No. 033 del 20 de octubre de 2011, la Dirección de Vigilancia Fiscal cerró la indagación preliminar y recomendó la apertura de los respectivos procesos ordinarios o verbales de responsabilidad fiscal, y en Auto No. 028 de 2011, la Contralora General de la República, Sandra Morelli Rico, declaró de impacto nacional los hechos a los que se refiere el auto de cierre de la indagación preliminar, ordenando el envío del expediente a la Unidad de Investigaciones Especiales contra la Corrupción.

En auto del 28 de diciembre de 2011 se ordenó abrir el proceso de Responsabilidad Fiscal IP-010 de 2011, en contra de la demandante, y en auto del 7 de noviembre de 2012 se le imputó responsabilidad fiscal, sin existir los elementos indispensables y necesarios, ni el daño patrimonial para continuar con el proceso, y ejercer adecuadamente el derecho de defensa y contradicción, comoquiera que no se acreditaron los requisitos sustanciales contenidos en el artículo 48 de la Ley 610 de 2000, específicamente su numeral tercero, que exige la acreditación de los elementos constitutivos de la responsabilidad fiscal y la determinación de la cuantía del daño al patrimonio del Estado.

En documento del 18 de diciembre de 2012, la demandante por conducto de apoderado, solicitó la nulidad de todo lo actuado a partir del auto del 7 de noviembre de 2012, advirtiendo al ente de control fiscal que no existía prueba que determinara y cuantificara el daño, y que se había otorgado un inusitado valor probatorio al único informe técnico existente en el plenario, el cual contiene graves vicios desde su elaboración, interpretación e incorporación al expediente fiscal. La solicitud de nulidad se fundamentó en el artículo 36 de la Ley 610 de 2000, específicamente por la evidencia de graves irregularidades sustanciales que afectaron el debido proceso.

El ente de control inobservó el principio de la buena fe, puesto que sólo por el hecho de pertenecer la demandada al Consejo de Administración de SALUDCOOP, partió de una tesis huérfana de material probatorio, alejándose de elementales principios de valoración e interpretación probatoria.

En auto No. 236 del 9 de marzo de 2013, se resolvieron de forma negativa las solicitudes de nulidad, entre otras, la presentada por el apoderado de la señora Piñeros Ricardo, quien en escrito del 19 de marzo de 2013 interpuso recurso de apelación contra esa decisión, siendo resuelto en auto No. 0048 del 25 de abril de 2013.

En auto No. 000998 del 21 de junio de 2013, la Contralora Delegada Intersectorial – Unidad de Investigaciones Especiales contra la Corrupción, negó la solicitud elevada por la demandante, en el que requería que se ordenara la práctica de prueba consistente en requerir a un grupo de profesionales en el área Contable y Financiera, externos de la CGR, con el fin de absolver un cuestionario; circunstancia que desconoció el derecho a la defensa de la parte actora, pues con la posición de la Contraloría se cercenó toda posibilidad de contradicción frente al informe técnico, que fue objetado, y respecto del cual la demandada hizo caso omiso de todas las irregularidades y falencias intrínsecas advertidas, manteniendo su posición como juez y parte del proceso, al no permitir la práctica de un informe técnico imparcial y objetivo.

En escrito con el radicado No. 2013ER0066415 del 28 de junio de 2013, la demandante presentó recurso de reposición y en subsidio de apelación contra el Auto No.00998 del 21 de junio de 2013. En auto No. 1668 del 17 de octubre de 2013, se negó la solicitud presentada contra los autos No. 0001564 y 001575 por los cuales se decretaron

pruebas, y en auto No. 001139 del 11 de julio de 2013 se resolvió el recurso de reposición contra el auto No. 00998, considerando que la solicitud del informe técnico era inútil y superflua.

En Auto No. 0038 del 26 de julio de 2013, el Contralor General de la República encargado, confirmó la decisión recurrida contenida en Auto No. 00998 del 21 de junio de 2013.

El 10 de agosto de 2013, el diario El Tiempo en su página web publicó una entrevista con la señora Contralora General de la República, en la que un año y medio antes de proferir decisión en segunda instancia en el caso SALUDCOOP (Proceso IP-10 de 2011) ya estaba haciendo señalamientos y juicios de valor, en contra de los investigados, lo que constituye una flagrante violación al debido proceso, al derecho de defensa y contradicción y a la presunción de inocencia.

En el fallo de primera instancia No. 001890 del 13 de noviembre de 2013, se responsabilizó fiscalmente a la señora Ana María Piñeros Ricardo, y se le conminó a una sanción patrimonial producto de una secuencia de errores en la interpretación de las pruebas efectuada por el operador fiscal, quien a su turno desconoció las garantías que orientan el debido proceso, al negar las pruebas solicitadas por la defensa.

En Auto 002066 del 11 de diciembre de 2013, se corrigió el fallo de primera instancia, y en Auto No. 00405 del 3 de febrero de 2014 se resolvieron recursos de reposición y se concedió la apelación contra el Fallo No. 001890.

En Fallo de apelación y consulta No. 0011 del 11 de febrero de 2014, el Despacho de la Contralora General de la República decidió confirmar el fallo con responsabilidad fiscal. Por auto No. 0021 del 12 de febrero de 2014, se efectuó una corrección formal de la decisión en segunda instancia.

La inclusión de la señora Ana María Piñeros Ricardo en el Boletín de Responsables, se materializó mediante Oficio dirigido a la Líder Grupo de Boletín de Responsables Fiscales de la Contraloría Delegada para Investigaciones Juicios Fiscales y Jurisdicción Coactiva, en radicado del 24 de febrero de 2014, a través del cual se remiten los formatos diligenciados para inclusión en el Boletín de Responsables Fiscales, con ocasión del Fallo de Responsabilidad Fiscal No. 001890 del 13 de noviembre de 2013 y Fallo de Apelación y Consulta No. 0011 del 11 de febrero de 2014.

La demandante se encuentra reportada en el referido boletín, viéndose avocada a múltiples consecuencias que afectan su estabilidad económica, en tanto no puede celebrar contratos con el Estado, ser nombrada, y/o acceder a cargos públicos, lesionando su patrimonio moral y de su familia.

1.3. NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN

1.3.1. Normas violadas: a) Constitución Política: artículos 6, 23, 29, 48, 83 y 121; b) Código de Procedimiento Civil artículos 177 y 178; c) Ley 100 de 1993, artículos 177, 178, 179, 205, 220 y 287; d) Ley 610 de 2000, artículos 2, 3, 4, 5, 6, 9, 22, 23, 24, 30, 40, 41, 42, 48 y 53.

1.3.2. Concepto de la violación: fueron desarrollados en los cargos que se referirán en la parte considerativa de esta decisión.

1.4. SOBRE LOS PERJUICIOS MORALES

Considera la demandante que con ocasión de los actos administrativos demandados, se han suscitado una serie de efectos que de por sí hacen ya más gravoso su afectado buen nombre en la sociedad y en el ámbito profesional y académico.

Actualmente la demandante se encuentra reportada en el Boletín de Responsables Fiscales, viéndose avocada a asumir múltiples consecuencias que afectan su estabilidad económica, en tanto no puede celebrar contratos con el Estado, ser nombrada y/o acceder a cargos públicos, y en general, obtener un trabajo para proporcionar el sustento para ella y su familia.

Así mismo, la medida adoptada en los actos administrativos que se demandan lesionó su patrimonio moral y el de su familia, viéndose afectado su perfil personal, profesional y académico, decisiones de la demandada que fueron precedidos de juicios y conceptos previamente expuestos incluso ante los medios masivos de comunicación.

En contra de la demandante pesó el decreto de medidas cautelares, que fueron ordenadas a lo largo del proceso de responsabilidad fiscal, y que se perpetuaron hasta el fallo y en el procedimiento de cobro coactivo, viéndose afectado su patrimonio, pues no puede adquirir ningún bien mueble o inmueble sin que sobre el mismo no recaigan las medidas.

Su vida social se vio afectada, puesto que dejó de asistir a un sinnúmero de reuniones, simposios, conversatorios, seminarios y congresos producto de su cargo de Rectora de la Fundación Universitaria Juan N. Corpas, comoquiera que los actos demandados causaron un gran impacto en su ánimo y ámbito social, al punto de apartarse de los mismos a fin de evitar los injustos e infundados comentarios malintencionados que se tejen a su alrededor.

Sus hijos se han visto igualmente afectados por el fallo con responsabilidad fiscal, teniendo que soportar comentarios malintencionados que pretenden desdibujar la honorabilidad, probidad y buen nombre de la señora Piñeros Ricardo, quien dentro de ese contexto, tiene claro que para ellos también resultará difícil acceder a un cargo público o privado.

1.5. REFORMA A LA DEMANDA:

La demandante por intermedio de su apoderado reformó la demanda en el sentido de adicionar un cargo denominado "3. Falsa motivación en la estructuración del juicio fiscal a título de dolo como elemento fundamental y obligatorio en materia de responsabilidad fiscal respecto de la Dra. Ana María Piñeros", sustentando los argumentos que se referirán en el acápite considerativo de esta decisión.

2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

2.1. La Contraloría General de la República por intermedio de su apoderado, respecto de los cargos de nulidad se pronunció en los términos que se señalarán en las consideraciones de esta sentencia.

2.2. Excepciones de mérito propuestas: la entidad demandada por intermedio de su apoderado, propuso como excepciones de mérito las siguientes:

a. Inexistencia de causal para demandar la nulidad del acto administrativo: la demanda está afincada en conjeturas que ni siquiera señalan en donde está la infracción al ordenamiento jurídico colombiano, pues está simplemente empeñada en desviar el tema de controversia, para refutar en sede judicial, medios de prueba que no fueron controvertidos ni desvirtuados en la vista administrativa, y que dieron lugar a un detallado estudio que estructura el fallo con responsabilidad fiscal atacado.

b. Falta de sustentación probatoria: los ataques planteados en el escrito de demanda en el aparte del concepto de la violación, solo pueden ser considerados como conjeturas dada la indebida proposición jurídica también por falta de sustento probatorio, incumpliendo la carga que le impone el artículo 162, numeral 4º del C.P.A.C.A.

c. Falta de relación entre la pretensión de nulidad y el concepto de violación: la demanda no contiene un ataque serio por violación de una norma legal, y por el contrario, pretende atacar los actos administrativos demandados aprovechando el valor normativo de la Constitución Política, queriendo que la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo asuma el rol de juez constitucional de tutela. Resultando imposible determinar los fundamentos de la demanda, tanto en lo que tiene que ver con la normativa constitucional, como en lo que incumbe al proceso de argumentación requerido para dejar ver claramente los vicios de constitucionalidad que denuncia.

d. Desborde de la regla del artículo 59 de la Ley 610 de 2000: el demandante arguye vicios de formación y perfeccionamiento de las pruebas, particularmente en lo relativo al Auto No. 00998 del 21 de junio de 2013, que resolvió sobre el decreto y práctica de pruebas. La demanda está dirigida exclusivamente contra el acto definitivo que declaró la responsabilidad fiscal de Ana María Piñeros Ricardo, por lo que no hay razón para que acuñe como motivo de nulidad que dentro del proceso de responsabilidad fiscal No. IP 010 de 2011, hubo irregularidades entorno al auto de decreto de pruebas, lo cual no es cierto, ya que operó la plena contradicción de la decisión con la resolución de los recursos procedentes, dejando de ver que la regla del artículo 59 de la Ley 610 de 2000, señala expresamente que solamente será demandable el acto administrativo con el cual termina el proceso.

e. Cobro de lo no debido: la demandante formula unos inexistentes perjuicios morales respecto de los cuales no hay prueba de su acaecimiento ni de su tasación, resultando infundados, ya que el deber de reparar surge en virtud del fallo con responsabilidad fiscal en contra de la señora Piñeros Ricardo, que fue proferido con respecto de los derechos de defensa y al debido proceso, y del principio de igualdad en las actuaciones de la administración, sin que se constituya una condena o sanción en contra del responsable fiscal.

2.3.1. Consideraciones de la demandante frente a las excepciones de mérito propuestas por la Contraloría General de la República

Efectuado el traslado por la Secretaría de la Sección, de las excepciones de mérito propuestas por la Contraloría General de la República, la demandante, pronunciándose dentro del término, alegó lo siguiente:

a. Frente a la presunta inexistencia de causal para demandar la nulidad del acto administrativo: El demandado no expone las razones por las cuales los argumentos de la demanda son conjeturas subjetivas. En la demanda se expusieron como normas vulneradas, la Ley 610 de 2000 en sus artículos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 9º, 22, 23, 24, 26, 30, 26, 37, 40, 41, 42, 48, 53 y 54, que fundamentaron la inexistencia de la responsabilidad fiscal en el caso concreto.

En la demanda se realizó una síntesis de cada uno de los cargos de violación de las normas en las que el fallo debió fundarse.

b. Frente a la falta de sustentación probatoria: el demandado decidió ignorar las argumentaciones expuestas y las causales de nulidad propuestas, a pesar que están dispuestas en el contenido de la demanda, las cuales fueron debatidas en el escrito de contestación. Así mismo, se señalaron los fundamentos probatorios que sustentaron la argumentación, que en su mayoría son los mismos autos producidos por la entidad demandada, ya que en estos se materializa las irregularidades advertidas.

c. Respecto a la falta de relación entre la pretensión de nulidad y el concepto de violación señala que las normas constitucionales también son el fundamento normativo superior en el cual debe fundarse un acto administrativo y que el juez contencioso administrativo debe ser guardián de la congruencia de la supremacía de las disposiciones constitucionales y legales frente a los actos administrativos proferidos por las diferentes entidades.

Se reitera que Ana María Piñeros no estuvo entre los años 1998 (momento en que inicia la conducta continuada señalada por la Contraloría General de la República) al año 2004, en el que pasa a ser parte del Concejo de Administración, por lo que no es posible endilgarle una conducta intencional de causar las operaciones bajo el título de dolo, en el interregno en el que no estuvo vinculada a tal Concejo.

d. Sobre el presunto desborde de la regla del artículo 59 de la Ley 610 de 2000: la excepción es una equivocada lectura de los argumentos de la demanda, comoquiera que el cuestionamiento y reproches en contra del decreto de pruebas, la no práctica de algunas o su valoración inadecuada, se sustenta en el contexto de la causal de nulidad referente al derecho de defensa. Si bien ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo solo es demandable el acto administrativo que falla la responsabilidad fiscal, esto no es óbice para que se cuestionen actos que determinaron o delimitaron el proceso generando una imposibilidad de defensa o la negación al debido proceso.

e. En cuanto al cobro de lo no debido: en el decurso del proceso se demostrará que el acto administrativo que declaró la responsabilidad fiscal, así como el proceso administrativo que lo antecedió, contienen irregularidades que lo revisten de la consecuencia jurídica de la declaratoria de nulidad, dejando entrever que Ana María Piñeros soportó una carga que no estaba obligada a soportar, toda vez que las

actuaciones de la Contraloría General de la República estuvieron enmarcadas en un ámbito de ilegalidad y desborde de las competencias y funciones legalmente encomendadas; circunstancia que dará lugar a demostrar también que los actos ocasionaron consecuencias ilegítimas a su defensa y el daño moral sufrido por ella.

2.3.2. Posición de la Sala respecto de las excepciones de mérito formuladas

La Sala considerará los argumentos de la Contraloría General de la República en las excepciones de mérito formuladas en el escrito de contestación, de manera conjunta al pronunciamiento que a derecho corresponda respecto de los cargos de nulidad en contra de los actos administrativos demandados.

3. ACTUACIÓN PROCESAL

Previo reparto, en auto del 17 de septiembre de 2014, los magistrados que conforman la Subsección A de la Sección Primera del Tribunal Administrativo de Cundinamarca se declararon impedidos para conocer del asunto de la referencia; impedimento que fue resuelto por la Subsección B de la Sección Primera de la Corporación, en providencia del 2 de octubre del mismo año, declarándolo infundado.

En auto del 16 de febrero de 2015 se admitió la demanda , ordenando notificar personalmente al Contralor General de la República, así como al Agente del Ministerio Público delegado ante la Corporación y a la Agencia Nacional de Defensa del Estado, de igual forma se les corrió traslado para que se pronunciaran sobre las pretensiones de la demanda.

Posteriormente, en escrito con radicado del 17 de julio de 2015, el apoderado de la demandante presentó reforma de la demanda, siendo admitida en auto del 3 de septiembre de la misma anualidad, decisión contra la cual el apoderado de la Contraloría General de la República interpuso recurso de reposición, siendo decidido en auto del 29 de octubre de 2015, confirmando la decisión recurrida.

Efectuado el traslado de la demanda y de su reforma, la Contraloría General de la República se pronunció dentro del término legal.

3.1. La medida cautelar solicitada

Junto al escrito de demanda, la parte actora solicitó la suspensión provisional de los actos administrativos demandados, respecto de la cual en providencia del 16 de febrero de 2015 se corrió traslado a la Contraloría General de la República, y en decisión del 18 de marzo de 2015 se ordenó remitir a la entidad copia del escrito de solicitud de medida, que no había sido enviado por la Secretaria de la Sección al momento de hacer efectivo el traslado otorgado. Descorriendo el traslado de la solicitud de medida cautelar, la demandada por intermedio de su apoderado emitió pronunciamiento en radicado del 23 de abril de 2015.

En auto del 13 de mayo de 2015 el Despacho ponente resolvió negar la solicitud de suspensión provisional de los actos que se impugnan en este proceso.

3.2. La audiencia inicial

La audiencia inicial llevada a cabo el 11 de marzo de 2016, se surtió de la siguiente manera por parte del Magistrado sustanciador encargado:

3.2.1. Saneamiento del proceso: no existe causal de nulidad que lo invalide.

3.2.2. Declaración de las excepciones previas: no fueron formuladas por la entidad demandada.

3.2.3. Fijación del litigio: se determinó en el pronunciamiento sobre la legalidad de los actos administrativos demandados, por violación de las normas en que deberían fundarse; por desconocimiento de las normas en que debería fundarse; por desconocimiento del derecho de defensa, contradicción y debido proceso; y por falsa motivación en la estructuración del juicio fiscal a título de dolo. Así mismo, se afirmó que serían tomados en cuenta los argumentos esgrimidos en la contestación de la demanda y de su reforma.

3.2.4. Posibilidad de conciliación: ante la falta de ánimo conciliatorio por parte la demandada, se declaró fallida la etapa.

3.2.5. Medidas cautelares: se puso de presente que la solicitud de medidas cautelares propuesta por la demandante se resolvió en auto del 13 de mayo de 2015, sin que obre otra solicitud de medidas en el expediente.

3.2.6. En la etapa probatoria, se tuvieron como tales las aportadas en la demanda, se ordenó practicar las que se consideraron necesarias, pertinentes y útiles, y así mismo se tuvo con el valor probatorio que le correspondía a los antecedentes administrativos que dieron origen a los actos acusados.

Así mismo, se decretó como prueba el dictamen pericial aportado junto con la demanda, elaborado por los señores Luís Humberto Ramírez Barrios y Luís Abelardo Ramírez Malaver, frente a las cuales el apoderado de la Contraloría General de la República interpuso objeciones por error grave, y solicitó que en aplicación del artículo 220 de la Ley 1437 de 2011, se citara al señor Mariano Bernal Cárdenas a rendir testimonio técnico.

El Magistrado Sustanciador (E) accedió a la solicitud del apoderado de la demandada, y se dispuso citar al perito, Luís Humberto Ramírez Barrios y al testigo técnico, Mariano Bernal Cárdenas, para que concurrieran a la audiencia de pruebas.

3.3. Audiencia de pruebas

3.3.1. En audiencia del 10 de mayo de 2016, se incorporaron al proceso las pruebas decretadas en la audiencia inicial, así:

3.3.1.1. Se practicó el testimonio de Carmen Alicia Espinosa Niño, respecto del cual el apoderado de la Contraloría General de la República formuló tacha. La Magistrada sustanciadora informó a las partes que la tacha se resolvería en la sentencia.

3.3.1.2. El perito Humberto Ramírez Barrios intervino en la diligencia a efectos de resolver las objeciones formuladas en contra del dictamen pericial por el apoderado de

la Contraloría General de la República. Se le corrió traslado a las partes para interrogar al perito.

3.3.1.3. Se practicó el testimonio técnico solicitado por el apoderado de la Contraloría General de la República, el cual fue rendido por el señor Mariano Bernal Cárdenas.

3.3.2. La audiencia de pruebas fue suspendida, siendo reanudada el 14 de junio de 2016, llevándose a cabo las siguientes actuaciones:

3.3.2.1. El demandante sustentó la tacha del testigo técnico, Mariano Bernal Cárdenas, que fue formulada en radicado del 3 de junio de 2016. Así mismo, se le corrió traslado al apoderado de la Contraloría General de la República sobre tal tacha. La Magistrada sustanciadora manifestó que la tacha propuesta sería resuelta en la sentencia.

3.3.2.2. Intervino en la diligencia el perito Luís Humberto Ramírez Barrios, pronunciándose sobre las objeciones formuladas al dictamen, y en especial, a las consideraciones dadas por el testigo técnico.

3.2.2.3. Se incorporó al proceso la prueba documental decretada en la audiencia inicial, y reiterada en la audiencia de pruebas del 10 de mayo de 2016.

Agotada la etapa probatoria, se corrió traslado a las partes para que por escrito presentaran sus alegatos de conclusión.

3.2. Alegatos de conclusión

Dentro del término concedido para el efecto, las partes presentaron escrito de alegatos de conclusión, así:

3.2.1. Demandante: además de reiterar los argumentos expuestos en la demanda, se refirió a cada una de las pruebas solicitadas y aportadas en el escrito de demanda e incorporadas en el proceso, para sustentar la conducencia de cada una de éstas.

Así mismo, se refirió a la prueba documental aportada por la demandada, consistente en los informes de gestión presentados por los diferentes agentes interventores, en los que informan la realidad económica de la EPS al momento de la intervención; significando que no son conducentes y pertinentes, en la medida que tratan aspectos posteriores a los hechos materia de investigación, y en nada conducen respecto del litigio del proceso.

Se refirió a la declaración juramentada de Carmen Alicia Espinosa de Díaz, como prueba de los daños morales, y el impacto negativo que tuvo la masificación en medios del Fallo No. 1890 de 2013, en contra de la demandante, frente al deterioro de su imagen pública.

Por otra parte, el dictamen pericial practicado permite llegar a la conclusión que la información manejada en el Fallo No. 1890 de 2013 no corresponde a la de los estados financieros, y por ende a la realidad financiera de la EPS SALUDCOOP, evidenciando que se otorgó naturaleza parafiscal a recursos que eran propios, y así reconocidos por otros órganos de control. Además, permite corroborar que la naturaleza de gastos e

inversiones fueron reflejados en los estados financieros de forma fidedigna con la realidad económica y jurídica de los mismos.

En cuanto a la declaración juramentada del testigo técnico, Mariano Bernal Cárdenas, señaló que su declaración no contenía fundamento normativo alguno que le permitiera a la Contraloría General de la República hacer las apreciaciones que llevó a cabo en los actos administrativos que se demandan así como la determinación del daño patrimonial y su cuantía.

Agrega que ninguna norma establece que los recobros al FOSYGA son recursos parafiscales, de hecho, la norma que delimita la naturaleza de los recursos parafiscales excluye los recobros al FOSYGA, ARP y SOAT, sin embargo, el ente de control fiscal en el Fallo No. 1890 de 2013 determinó que los recobros al FOSYGA y ARP eran parafiscales.

Por otro lado, y según lo expresó el mismo testigo técnico, si los recursos con los cuales se cancela o financia un servicio NO POS provienen de los recursos propios, entonces el recobro sin lugar a dudas hace parte de los recursos propios de la EPS.

El ente de control en el fallo con responsabilidad, jamás demostró con certeza absoluta que los recursos invertidos en la prestación de servicios NO POS provenían de los parafiscales, razón por la cual el testigo técnico asumió que los recursos eran de naturaleza parafiscal, trasladando la carga de la prueba a la EPS y no existe certeza que en los servicios NO POS, únicamente fueran utilizados recursos provenientes de UPC, cuotas moderadoras y copagos.

En lo que respecta a los estados financieros, el testigo técnico Mariano Bernal argumentó que le Fallo No. 1890 de 2013, había tenido en cuenta los estados financieros como punto de partida, pero que los mismos habían sido reclasificados y desglosados, pues en su parecer la información allí contenida no reflejaba la realidad económica, por lo que los rubros que en los estados financieros eran recursos propios, fueron contabilizados como parafiscales, los préstamos de largo plazo fueron descartados como recursos propios, etc.

El punto central de la discusión es que la única entidad competente que puede ordenar modificar los estados financieros, porque en estos se halle información falsa, tales como recursos indebidamente clasificados, gastos o inversiones impropias, es la Superintendencia Nacional de Salud, entidad encargada de vigilar la prestación del servicio de salud en Colombia.

El mismo testigo reconoce bajo la gravedad de juramento que los estados financieros jamás han sido modificados, ni se ha ordenado ninguna modificación, con lo cual la información contenida en ellos es válida y legal; lo que se encuentra soportado en el marco de las afirmaciones realizadas por el perito Luís Humberto Ramírez Barrios, quien demostró que los datos del fallo de responsabilidad fiscal eran diferentes a los de los estados financieros.

El perito concluyó que independientemente del origen de los recursos (parafiscales o no), SALUDCOOP generó suficientes recursos propios para atender todas las inversiones, así como los gastos considerados por la CGR como desvíos, por lo que la discusión sobre si los recursos usados son o no parafiscales, estaba científicamente

superada. Los recursos propios descalificados por la CGR eran suficientes para cubrir los gastos e inversiones que fueron catalogados como “no autorizados”.

Analizado el testimonio de Gustavo Enrique Morales Cobo en su calidad de Superintendente de Salud para la época de investigación de la Contraloría General de la República del 24 de octubre de 2013, y rendido dentro del proceso administrativo de responsabilidad fiscal, se concluye que confirma la postura de la parte actora en cuanto a que no existía normativa respecto de los gastos administrativos permitidos y no permitidos antes del 2011, y que prohibiera la inversión en clínicas para prestar los servicios de salud a los afiliados del sistema.

Por otra parte, el concepto del Ministerio de Hacienda y Crédito Público No. 2-2005-029898 del 5 de octubre de 2005 demuestra que no hay lugar a afirmar con plena certeza como lo pretende la CGR, que no era posible invertir recursos de las UPC en materia de gastos administrativos, por el contrario, la autoridad de hacienda permite esta clase de inversiones.

En cuanto a los perjuicios causados a la señora Piñeros Ricardo con ocasión de los actos administrativos demandados, destaca el testimonio rendido por la señora Carmen Alicia Espinosa de Díaz, miembro del Consejo Máximo de la Fundación Universitaria Juan N. Corpas, quien manifestó que conoció de los perjuicios acaecidos a la demandante, y todas aquellas repercusiones que ésta ha provocado en el ámbito profesional, educativo, laboral y personal de la actora.

3.2.2. Contraloría General de la República: Además de reiterar los argumentos de la contestación de la demanda, se refirió a la prueba pericial anticipada aportada por la parte demandante, fundamentándose en las consideraciones dadas en la objeción al dictamen pericial, agregando que durante el proceso de contradicción de la prueba decretada, el perito, al solicitarle explicaciones del objeto del dictamen elaborado, manifestó que no hizo auditoría de los estados financieros, y aceptó que no revisó la documentación que los soporta por no tener acceso a la misma.

Por otra parte, en la contradicción del dictamen se evidenció que el perito: i) aceptó que no tuvo en cuenta la Circular Conjunta No. 122 de la Superintendencia Nacional de Salud y 036 de la Junta Central de Contadores; ii) no supo decir qué entiende por gastos médicos y administrativos de una EPS, pese a que en su exposición se refirió a ello; iii) no explicó la afirmación del dictamen relativa a las fuentes de recursos “*después de prestado el servicio de salud y su administración*”; iv) fusionó la labor de aseguramiento de una EPS en el SGSSS con las actividades económicas que en desarrollo del objeto social le son permitidas a una EPS; v) no determinó la naturaleza de los recursos de adquisición de ciudadela salud; vi) no tuvo en cuenta que el estudio de flujo de efectivo por el método directo fue hecho por la propia EPS y conjuntamente con la Superintendencia Nacional de Salud; vii) no hizo estudio de sobregiro contable de la EPS; viii) no precisó la fuente de los recursos que utilizó SALUDCOOP EPS OC para pagar servicios NO POS; ix) dentro de sus fuentes de información no tuvo en cuenta para la elaboración de su dictamen, el estudio forense elaborado por KPMG Advisory Services Ltda.; ix) concluye, a partir de los estados financieros que le fueron entregados por René Carvazo, que el flujo de efectivo de la EPS es superior al uso de efectivo, sin consultar el manejo de tesorería de SALUDCOOP EPS OC; x) no supo explicar en qué actividades SALUDCOOP EPS OC generó en su concepto, un billón noventa mil millones de pesos; xi) concluye que la EPS tuvo gastos por 276 mil millones, pero no

hace el desglose de la cifra ofrecida, desconociendo el concepto utilizado para arribar a esa conclusión; xii) ofrece cinco cifras por excedente de efectivo y al ser preguntado por cuál de ellas es la que se genera el excedente de efectivo en SALUDCOOP EPS OC, se evade respondiendo que todas, sin precisión ni claridad.

El perito jamás explicó los procedimientos que aplicó, ni dio la razón de sus dichos y conclusiones, lo cual mina su credibilidad desde el punto de vista técnico, limitándose a insistir en defender su tesis por el estudio netamente contable que hizo de unos estados financieros que defendió hasta la saciedad, como certificados dictaminados y auténticos, pese a que su fuente de obtención estuvo en el responsable fiscal René Cavanzo Azugarete.

En el dictamen pericial se inobservó que los estados financieros obrantes en la actuación administrativa, fueron remitidos por el Vicepresidente Financiero de SALUDCOOP EPS OC, mediante oficio 2012ER37370 del 11 de abril de 2012. Así mismo, en la respuesta a las objeciones el perito Ramírez Barrios no solo sobrepasó la materia de su dictamen, sino que confirmó la tacha de imparcialidad al entrar a pronunciarse sobre puntos de derecho y hacer el análisis de la conducta de la demandante.

El perito en vez de absolver los cuestionamientos de orden técnico presentados en contra del dictamen, incrementó las dudas, pues: i) extendió su pronunciamiento a la revisoría fiscal, pese a que manifestó que no tuvo en cuenta tal labor al momento de hacer el dictamen; ii) omitió los ajustes financieros y contables ordenados por la Superintendencia Nacional de Salud en la Resolución No. 0801; iii) no dice donde estuvo el yerro de la metodología utilizada por la CGR, ni en donde radica el error; iv) estima que los libros auxiliares son inocuos para determinar la autenticidad de los estados financieros, cuando el cuestionamiento estuvo dirigido a precisar si en su labor, los peritos verificaron en los libros las cifras de los estados; v) no informa de donde sale la cifra de excedentes por 121 mil millones de pesos; vi) acude al informe de KPMG para intentar fraccionar y justificar sus apreciaciones iniciales en punto al gasto médico, pese a que el dictamen inicial no analizó el tema; vii) afirma que no hay norma legal que obligue a las EPS a pagar a sus proveedores, pero no informa si analizó o no los saldos por pagar del FOSYGA para el periodo 1998-2010; ix) confunde el carácter asegurador de una EPS en el SGSSS con la posibilidad de realizar actividad económica; x) en punto del capital de trabajo líquido de una EPS, se excusa manifestando que no hay norma legal que así lo obligue; xi) estima que una EPS en su labor de aseguramiento puede endeudarse a largo plazo con cargo a los recursos del SGSSS; xii) se pronuncia sobre los gastos de la EPS, pero no determina qué contempla el costo asistencia y los gastos administrativos; no explica la razón por la cuales su criterio, los recobros NO POS que fueron asumidos por la EPS con cargo a los recursos del SGSSS, una vez pagados por el FOSYGA se toman en recursos propios de SALUDCOOP; xiii) pese a que no fueron materia de su estudio, se pronuncia sobre las órdenes de intervención y toma de posesión de SALUDCOOP, afirmando que la SNS no puede inferir en la desviación de los recursos parafiscales del SGSSS; xiv) trae varias cifras en punto de la solvencia de la EPS, dejando de proporcionar datos unívocos y claros, así como los procedimientos utilizados para arribar a sus conclusiones; xv) insiste en que los recursos parafiscales del SGSSS administrados por SALUDCOOP EPS OC, no fueron suficientes para desarrollar su actividad; xviii) aportó nuevos documentos que no tuvo en cuenta en su dictamen inicial.

Hay un hecho controvertible, y es que SALUDCOOP EPS OC no existe y debe ser tomada por el Gobierno Nacional para su liquidación, lo que acontece por inviabilidad financiera. Si para el abogado de la actora es imposible determinar si hubo o no detrimento patrimonial al Estado a partir del mero estudio de los estados financieros de la EPS, resulta paradójico que pretenda desvirtuar el daño fiscal censurado por los actos acusados, con un dictamen pericial que aportó con la demanda y que se basó exclusivamente en los estados financieros que le fueron entregados por un tercero ajeno al proceso.

En cuanto al testimonio de Carmen Alicia Espinoza de Díaz, reitera la tacha formulada en contra de la misma, y respecto del testimonio técnico de Mariano Bernal, afirma que la tacha formulada por la parte actora no debe prosperar porque: i) no fue planteada inmediatamente después de haber finalizado la práctica del testimonio; ii) no encarna una tacha sino el análisis fraccionado, particular y privado del Dr. Díaz Barrera del referido medio de prueba; iii) en su oportunidad, la decisión de tener como testigo a este profesional, quedó perfeccionada durante la audiencia de pruebas.

3.3. Concepto del agente del Ministerio Público

El Agente del Ministerio Público designado ante esta Corporación no intervino en el presente asunto.

II) CONSIDERACIONES

1. COMPETENCIA

En atención a que en ese caso se ejerce el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, en el que se controvierten actos administrativos cuya cuantía excede de 300 salarios mínimos legales mensuales vigentes a la fecha de presentación de la demanda, de conformidad con el numeral 3º del artículo 152 de la Ley 1437 de 2011, y en atención a que los actos acusados fueron expedidos dentro del Distrito Judicial Administrativo de Cundinamarca, este Tribunal es competente para conocer y decidir en primera instancia el proceso de la referencia.

2. PROBLEMA JURÍDICO

De acuerdo con los supuestos de la demanda, deberá establecer la Sala si sobre los actos demandados hay lugar a encontrar probado los cargos de nulidad de que se acusan y que daría lugar a declarar su nulidad.

3. DE LOS ACTOS OBJETO DE REVISIÓN DE LEGALIDAD

Corresponde a la Sala pronunciarse sobre la legalidad de los siguientes actos administrativos demandados:

1) Fallo de responsabilidad fiscal No. 01890 del 13 de noviembre de 2013, *“por medio del cual se profiere fallo de primera instancia dentro del proceso de responsabilidad fiscal IP 010 de 2011”* emitido por la Contralora Delegada Intersectorial No. 10 de la Unidad de Investigaciones Especiales contra la corrupción de la Contraloría General de la República.

2) Auto No. 02066 del 11 de diciembre de 2013 *“por el cual se corrige el fallo de primera instancia dentro del proceso de responsabilidad fiscal IP-010-2011”*, emitido por la Contralora Delegada Intersectorial No. 10 de la Unidad de Investigaciones Especiales contra la corrupción de la Contraloría General de la República.

3) Auto No. 00405 del 3 de febrero de 2014 *“por medio del cual se resuelven unos recursos de reposición y se conceden recursos de apelación contra el fallo de primera instancia 00001890 del 13 de noviembre de 2013 dentro del proceso de responsabilidad fiscal IP 010 de 2011”*.

4) Fallo de Apelación y Consulta No. 011 del 11 de febrero de 2014 *“por el cual se deciden los Recursos de Apelación y el Grado de Consulta dentro del Proceso de Responsabilidad Fiscal No. CD 000 IP 010-2011”*, proferido por la Contralora General de la República.

5) Auto No. 0021 del 12 de febrero de 2014 *“por el cual se corrige un error formal del Fallo No. 0011 del 11 de febrero de 2014 por el cual se deciden los Recursos de Apelación y el Grado de Consulta dentro del Proceso de Responsabilidad Fiscal No. IP 010-2011”*, emitido por la Contralora General de la República.

4. ANÁLISIS DE LA SALA

Para resolver los cargos propuestos por la sociedad demandante, la Sala tendrá en cuenta los siguientes aspectos:

4.1. CUESTIONES PREVIAS

4.1.1. EL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, SUS INTEGRANTES Y EL FONDO DE SOLIDARIDAD

El Sistema de Seguridad Social integral, conforme lo dispone el artículo 1º de la Ley 100 de 1993, tiene por objeto garantizar los derechos irrenunciables de la persona y la comunidad para obtener la calidad de vida acorde con la dignidad humana, mediante la protección de las contingencias que la afecten. Tal sistema 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, materia de esta ley, u otras que se incorporen normativamente en el futuro.

Por otra parte, conforme a lo dispuesto en el artículo 8º del mismo estatuto, el Sistema de Seguridad Social se encuentra compuesto por los regímenes generales establecidos para pensiones, salud, riesgos profesionales y los servicios sociales complementarios.

La organización del Sistema General de Seguridad Social en Salud (en adelante, SGSSS) se encuentra regulada en el Título II de la Ley 100 de 1993, regulando en su capítulo I, lo que concierne a las entidades promotoras de salud, definidas así: *“las entidades responsables de la afiliación, y el registro de los afiliados y del recaudo de sus cotizaciones, por delegación del fondo de solidaridad y garantía. Su función básica será organizar y garantizar, directa o indirectamente, la prestación del plan de salud obligatorio a los afiliados y girar, dentro de los términos previstos en la presente ley, la diferencia entre los ingresos por cotizaciones de sus afiliados y el valor de las correspondientes unidades de pago*

por capitación al fondo de solidaridad y garantía, de que trata el título III de la presente ley” (Ley 100 de 1993, art. 177).

En el Capítulo II del Título II, la normativa regula lo concerniente a las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud (IPS), las cuales según el artículo 185 son las encargadas de prestar el servicio de salud, en su nivel de atención correspondiente a los afiliados y beneficiarios dentro de los parámetros que señale la ley. Estas instituciones tienen como principios básicos la calidad y la eficiencia, y gozan de autonomía administrativa, técnica y financiera.

Por otra parte, el Capítulo III del mismo título regula lo referente al Régimen de las Empresas Sociales del Estado, quienes llevarán a cabo la prestación de servicios de salud en forma directa por la Nación o por los entes territoriales, constituyendo 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.

La administración y financiación del Sistema, en virtud de lo dispuesto en el Título III de la Ley 100 de 1993, en su artículo 201, se conforma por un régimen contributivo de salud y un régimen de subsidios en salud, con vinculaciones mediante el fondo de solidaridad y garantías. El régimen contributivo (art. 202 *Ibidem.*) es un conjunto de normas que rigen la vinculación de los individuos y las familias al sistema general de seguridad social en salud, cuando tal vinculación se hace a través del pago de una cotización, individual y familiar, o un aporte económico previo financiado directamente por el afiliado o en concurrencia entre éste y su empleador. Por su parte, el régimen subsidiado (art. 211 *Ibidem.*) es el conjunto de normas que rigen la vinculación de los individuos al sistema general de seguridad social en salud, cuando tal vinculación se hace a través del pago de una cotización subsidiada, total o parcialmente, con recursos fiscales o de solidaridad a los que se refiere la Ley.

El capítulo III del Título II de la Ley 100 de 1993 se refiere al Fondo de Solidaridad y Garantía, que en virtud de lo dispuesto en el artículo 218 de la norma, será una cuenta adscrita al Ministerio de Salud que se manejará por encargo fiduciario, sin personería jurídica ni planta de personal propia, de conformidad con lo establecido en el estatuto general de la contratación de la administración pública de que trata el artículo 150 de la Constitución Política. La norma dispone que el consejo nacional de seguridad social en salud determinará los criterios de utilización y distribución de sus recursos.

El Fondo se estructura en cuatro subcuentas (art. 219, Ley 100 de 1993), como son: a) de compensación interna del régimen contributivo; b) de solidaridad del régimen de subsidios en salud; c) de promoción de la salud, y d) del seguro de riesgos catastróficos y accidentes de tránsito, según el artículo 167 de la Ley 100 de 1993, las cuales se encuentran financiadas de la siguiente manera:

- La financiación de la subcuenta de compensación (art. 220, *Ibid.*) será en el régimen contributivo provienen de la diferencia entre los ingresos por cotización de sus afiliados y el valor de las unidades de pago por capitación, UPC, que le serán reconocidos por el sistema a cada entidad promotora de salud. Las entidades cuyos ingresos por cotización sean mayores que las unidades de pago por capitación reconocidas trasladarán estos recursos a la subcuenta de compensación, para financiar a las entidades en las que aquéllos sean menores que las últimas.

- En cuanto a la subcuenta de solidaridad (art. 221, Ibíd.), para cofinanciar con los entes territoriales los subsidios a los usuarios afiliados según las normas del régimen subsidiado, el fondo de solidaridad y garantía contará con los siguientes recursos: i) un punto de la cotización de solidaridad del régimen contributivo, según lo dispuesto en el artículo 203; ii) el monto que las cajas de compensación familiar, de conformidad con el artículo 217 de la Ley, destinen a los subsidios de salud; iii) un aporte del presupuesto nacional; iv) los rendimientos financieros generados por la inversión de los anteriores recursos; v) los rendimientos financieros de la inversión de los ingresos derivados de la enajenación de las acciones y participaciones de la Nación en las empresas públicas o mixtas que se destinen a este fin por el Conpes; vi) los recursos provenientes del impuesto de remesas de utilidades de empresas petroleras correspondientes a la producción de la zona Cusiana y Cupiagua que se deducirán de la base de cálculo de los ingresos corrientes a que hace referencia la Ley 60 de 1993; y vii) los recursos del IVA social destinados a los planes de ampliación de la cobertura de seguridad social a las madres comunitarias del ICBF de que trata la Ley 6ª de 1992.

- Para la financiación de la subcuenta de promoción de salud (actividades de educación, información y fomento de la salud y de prevención secundaria y terciaria de la enfermedad) (art. 222 Ibíd.), el consejo nacional de seguridad social en salud definirá el porcentaje del total de los recaudos por cotización de que trata el artículo 204 que se destinará a este fin, el cual no podrá ser superior a un punto de la cotización del régimen contributivo de que trata el artículo 204 de la presente ley. Estos recursos serán complementarios de las apropiaciones que haga el Ministerio de Salud para tal efecto. Así mismo, los recursos se podrán destinar al pago de las actividades que realicen las entidades promotoras de salud y que el consejo nacional de seguridad social en salud considere son las que mayor impacto tienen en la prevención de enfermedades.

- La financiación de la subcuenta de enfermedades catastróficas y accidentes de tránsito (art. 223, Ibíd.), será conforme a: i) los recursos del Fonsat, creado por el Decreto-Ley 1032 de 1991, de conformidad con la presente ley; ii) una contribución equivalente al 50% del valor de la prima anual establecida para el seguro obligatorio de accidente de tránsito, que se cobrará en adición a ella; y iii) cuando se extinga el fondo de solidaridad y emergencia social de la Presidencia de la República, los aportes presupuestales de este fondo para las víctimas del terrorismo se trasladarán al fondo de solidaridad y garantía.

4.1.2. RECURSOS EN EL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD – MARCO LEGAL Y JURISPRUDENCIAL

El artículo 48 de la Constitución Política preceptúa:

ARTICULO 48. (Adicionado por el Acto Legislativo 01 de 2005): “Se garantiza a todos los habitantes el derecho irrenunciable a la Seguridad Social.

El Estado, con la participación de los particulares, ampliará progresivamente la cobertura de la Seguridad Social que comprenderá la prestación de los servicios en la forma que determine la Ley.

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

*La ley definirá los medios para que los recursos destinados a pensiones mantengan su poder adquisitivo constante.
(...)” (negrilla fuera del texto).*

Conforme al texto constitucional, la Seguridad Social es un derecho irrenunciable que podrá ser prestado por entidades públicas o privadas, de conformidad con la Ley, estando prohibido destinar los recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella.

La H. Corte Constitucional, en Sentencia SU-480 de 1997, concluyó que los recursos con destinación específica en el Sistema General de Seguridad Social en Salud son parafiscales, al considerar:

“Como es sabido, los recursos parafiscales “son recursos públicos, pertenecen al Estado, aunque están destinados a favorecer solamente al grupo, gremio o sector que los tributa”, por eso se invierten exclusivamente en beneficio de éstos. Significa lo anterior que las cotizaciones que hacen los usuarios del sistema de salud, al igual que, como ya se dijo, toda clase de tarifas, copagos, bonificaciones y similares y los aportes del presupuesto nacional, son dineros públicos que las EPS y el Fondo de solidaridad y garantía administran sin que en ningún instante se confundan ni con patrimonio de la EPS, ni con el presupuesto nacional o de entidades territoriales, porque no dependen de circunstancias distintas a la atención al afiliado”¹.

Esta postura fue reiterada por la H. Corporación en Sentencia C-828 de 2001, al precisar:

“En repetidas ocasiones esta Corporación ha definido los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud como parafiscales, lo cual significa que “la cotización para la seguridad social en salud es fruto de la soberanía fiscal del Estado. Se cobra de manera obligatoria a un grupo determinado de personas, cuyo interés o necesidades en salud se satisface con los recursos recaudados. Los recursos que se captan a través de esta cotización no entran a engrosar las arcas del presupuesto nacional, pues tienen una especial afectación, y pueden ser verificados y administrados tanto por entes públicos como por personas de derecho privado. La tarifa de la contribución no se fija como una contraprestación equivalente al servicio que recibe el afiliado, sino como una forma de financiar colectiva y globalmente el Sistema Nacional de Seguridad Social en Salud.

Las características de la cotización permiten afirmar que no se trata de un impuesto, dado que se impone a un grupo definido de personas para financiar un servicio público determinado. Se trata de un tributo con destinación específica, cuyos ingresos, por lo tanto, no entran a engrosar el presupuesto nacional. La cotización del sistema de salud tampoco es una tasa, comoquiera que se trata de un tributo obligatorio y de otra parte, no genera una contrapartida directa y equivalente por parte del Estado, pues su objetivo es el de asegurar la financiación de los entes públicos o privados encargados de prestar el servicio de salud a sus afiliados”².

¹ MARTÍNEZ CABALLERO, Alejandro (M.P.) (Dr.). H. Corte Constitucional. Sentencia SU-480/97. Referencia: Expedientes T-119714, T-120933, T-124414, T-123145, T-120042, T-123132, T-122891.

² CÓRDOBA TRIVIÑO, Jaime (M.P.) (Dr.). H. Corte Constitucional. Sentencia C-828/01. Referencia: expediente D-3390.

En virtud de lo expuesto, los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS), cuya destinación es específica para ese propósito, como lo dispone el artículo 48 Constitucional, son recursos parafiscales, esto es, que son dineros públicos que las EPS y el FOSYGA administran, y que deben invertir exclusivamente en beneficio del Sistema.

En Sentencia C-1043 de 2013, la Alta Corporación en lo Constitucional señaló que los recursos parafiscales con destinación específica en el SGSSS no pueden ser objeto de impuestos, al advertir:

“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”³.

Por otra parte, las fuentes de financiación del SGSSS que están cobijadas por el artículo 48 Constitucional, siguiendo el criterio de la H. Corte Constitucional en Sentencia C-262 de 2013⁴, son:

- a) Las cotizaciones que efectúan los afiliados al régimen contributivo y que son recaudadas por la EPS, en virtud de lo dispuesto en el artículo 182 de la Ley 100 de 1993.
- b) Los pagos moderadores, tales como los pagos compartidos, cuotas moderadoras y deducibles, según el artículo 187 Ibídem.
- c) Parte de los recursos del Sistema General de Participaciones (art. 214 de la Ley 100 de 1993).
- d) Los recursos obtenidos como producto del monopolio de juegos, suerte y azar (art. 214 de la Ley 100 de 1993).
- e) Otros recursos propios de las entidades territoriales que hoy destinan o que puedan destinar en el futuro a la financiación del Régimen Subsidiado (art. 214 de la Ley 100 de 1993).
- f) Recursos tales como sanciones por inasistencia a citas, y reembolsos por servicios derivados de accidentes de tránsito (se recobra al SOAT) y atención de enfermedades de origen profesional o accidentes laborales.

Las EPS, además de los recursos parafiscales del SGSSS manejan y administran recursos propios, respecto de los cuales la H. Corte Constitucional señaló:

³ VARGAS HERNÁNDEZ, Clara Inés (M.P.) (Dr.). H. Corte Constitucional. Sentencia C-1040/03. Referencia: expediente D-4620.

⁴ PRETELT CHALJUB, Jorge Ignacio (M.P.) (Dr.). H. Corte Constitucional. Sentencia C-262/13. Referencia: expediente D-9095.

“26- La Corte considera que los recursos propios de las EPS y ARS producto de sus ganancias, de los contratos de medicina prepagada, publicidad y demás actividades son ingresos que pueden ser gravados ya que específicamente esos dineros no son de la seguridad social. Esta tesis la ha sostenido la Corte en múltiples oportunidades, en la medida en que éstos, al no ser recursos del sistema sino propios de la actividad mercantil de estas entidades, no llevan implícita la destinación específica dirigida específicamente hacia la protección de la salud. En este sentido, nada limita al legislador para que decida gravar este tipo de recursos, que se insiste, no forman parte del sistema de seguridad social y por ende nada tienen que ver con los gastos propios de la actividad compleja que suscita el engranaje de la seguridad social. Son los recursos después del ejercicio los que claramente están en cabeza de la EPS o de la ARP, y sobre ellos es libre el legislador para imponer los gravámenes que considere necesarios, respetando evidentemente los principios tributarios y los criterios de proporcionalidad”⁵.

De la misma forma, la H. Corporación en Sentencia C-349/04 aseveró:

“Por tal razón los recursos proveniente de las cotizaciones al Régimen de Seguridad Social en Salud no son propios de las entidades que los administran (EPS, ARS y FOSYGA), pues son dineros públicos que deben destinarse a la prestación del servicio público de salud. Tampoco los cotizantes tienen un derecho adquirido sobre las cotizaciones realizadas, sino tan sólo un interés legítimo en su correcta utilización. Tienen sí, un derecho subjetivo a la prestación del servicio público, que no se confunde con la “propiedad” de las cotizaciones pagadas, ni es correlativamente equivalente a ellas, como antes se dijo.

Ahora bien, el carácter parafiscal se predica tan solo los recursos provenientes de las cotizaciones, más no de los bienes y rentas propios de la entidades que prestan el servicio. Por ello la Corte ha distinguido entre los recursos parafiscales que administran las entidades del Sistema de Seguridad Social en Salud y su propio patrimonio y rentas:

Significa lo anterior que las cotizaciones que hacen los usuarios del sistema de salud, al igual que, como ya se dijo, toda clase de tarifas, copagos, bonificaciones y similares y los aportes del presupuesto nacional, son dineros públicos que las EPS y el Fondo de solidaridad y garantía administran sin que en ningún instante se confundan ni con patrimonio de la EPS, ni con el presupuesto nacional o de entidades territoriales, porque no dependen de circunstancias distintas a la atención al afiliado.” (sentencia SU-480 de 1997, M.P. Alejandro Martínez Caballero).

Se tiene entonces que el patrimonio propio de la EPS no tienen el carácter de recurso parafiscal”⁶.

Conforme a lo anterior, el patrimonio propio de la EPS, esto es, los bienes y rentas de las entidades que prestan el servicio de salud, constituyen recursos propios que no se encuentran cobijados por la prohibición del artículo 48 de la Constitución.

4.1.3. Las Unidades de Pago por Capitación (UPC) y su naturaleza como recurso parafiscal

⁵ UPRIMNY YEPES, Rodrigo (M.P.) (Dr.). H. Corte Constitucional. Sentencia C-824/04. Referencia: expediente D-5072.

⁶ MONROY CABRA, Marco Gerardo (M.P.) (Dr.). H. Corte Constitucional. Sentencia C-349/04. Referencia: expediente D-4844.

Según el artículo 177 de la Ley 100 de 1993⁷, las EPS son las responsables de la afiliación y el registro de los afiliados y del recaudo de sus cotizaciones, por delegación del Fondo de Solidaridad y Garantía, teniendo como función básica la de organizar y garantizar de forma directa o indirecta, la prestación del Plan Obligatorio de Salud – POS a los afiliados, y girar dentro de los términos previstos en la norma, la diferencia entre los ingresos por cotizaciones de sus afiliados, y el valor de las correspondiente Unidades de Pago por Capitalización – UPC al Fondo de Solidaridad y Garantía.

La UPC, se encuentra definida en el artículo 182 de la Ley 100 de 1993, según el cual:

“ARTÍCULO 182. DE LOS INGRESOS DE LAS ENTIDADES PROMOTORAS DE SALUD. Las cotizaciones que recauden las Entidades Promotoras de Salud pertenecen al Sistema General de Seguridad Social en Salud.

Por la organización y garantía de la prestación de los servicios incluidos en el Plan de Salud Obligatorio para cada afiliado, el Sistema General de Seguridad Social en Salud reconocerá a cada Entidad Promotora de Salud un valor per cápita, que se denominará Unidad de Pago por Capitalización UPC. Esta Unidad se establecerá en función del perfil epidemiológico de la población relevante, de los riesgos cubiertos y de los costos de prestación del servicio en condiciones medias de calidad, tecnología y hotelería, y será definida por el Consejo Nacional de Seguridad Social en Salud, de acuerdo con los estudios técnicos del Ministerio de Salud.

PARÁGRAFO 1o. Las Entidades Promotoras de Salud manejarán los recursos de la seguridad social originados en las cotizaciones de los afiliados al sistema en cuentas independientes del resto de rentas y bienes de la entidad”.

Así, la UPC es un valor per cápita, que se establece en función del perfil epidemiológico de la población relevante, de los riesgos cubiertos y de los costos de prestación del servicio en condiciones medias de calidad, tecnología y hotelería, siendo definido por el Consejo Nacional de Seguridad Social en Salud, de acuerdo con los estudios técnicos del Ministerio de Salud.

Conforme al artículo 2º del Decreto 1485 de 1994 “por el cual se regula la organización y funcionamiento de las Entidades Promotoras de Salud y la protección al usuario en el Sistema Nacional de Seguridad Social en Salud”, es responsabilidad de las Entidades Promotoras de Salud, entre otras:

“ARTICULO 2o. RESPONSABILIDADES DE LAS ENTIDADES PROMOTORAS DE SALUD. Las Entidades Promotoras de Salud serán responsables de ejercer las siguientes funciones:

c. Movilizar los recursos para el funcionamiento del Sistema de Seguridad Social en Salud mediante el recaudo de las cotizaciones por delegación del Fondo de Solidaridad y Garantía; girar los excedentes entre los recaudos, la cotización y el valor de la unidad de pago por capitalización a dicho fondo, o cobrar la diferencia en

⁷ Ley 100 de 1993. ARTICULO. 177.-Definición. Las entidades promotoras de salud son las entidades responsables de la afiliación, y el registro de los afiliados y del recaudo de sus cotizaciones, por delegación del fondo de solidaridad y garantía. Su función básica será organizar y garantizar, directa o indirectamente, la prestación del plan de salud obligatorio a los afiliados y girar, dentro de los términos previstos en la presente ley, la diferencia entre los ingresos por cotizaciones de sus afiliados y el valor de las correspondientes unidades de pago por capitalización al fondo de solidaridad y garantía, de que trata el título III de la presente ley.

caso de ser negativa; y pagar los servicios de salud a los prestadores con los cuales tenga contrato”.

d. Organizar y garantizar la prestación de los servicios de salud previstos en el Plan Obligatorio de Salud, con el fin de obtener el mejor estado de salud de sus afiliados con cargo a las Unidades de Pago por Capitación correspondientes. Con este propósito gestionarán y coordinarán la oferta de servicios de salud, directamente o a través de la contratación con Instituciones Prestadoras y con Profesionales de la Salud; implementarán sistemas de control de costos; informarán y educarán a los usuarios para el uso racional del sistema; establecerán procedimientos de garantía de calidad para la atención integral, eficiente y oportuna de los usuarios en las instituciones prestadoras de salud”.

En razón de lo anterior, las EPS tienen la responsabilidad de garantizar la prestación de los servicios de salud previstos en el POS con el fin de obtener el mejor estado de salud de sus afiliados con cargo a la UPC correspondiente, y de girar los excedentes del valor de las UPC al Fondo de Solidaridad y Garantía.

De tal manera, resulta claro que las UPC son recursos parafiscales, puesto que su destinación es específica para financiar el Sistema General de Seguridad Social en Salud, aspecto que confirmó la H. Corte Constitucional en Sentencia C-828 de 2001:

*“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”⁸ (negrilla fuera del texto).*

La H. Corte Constitucional, refiriéndose a los artículos 177, 204, 205, 214 y 216 de la Ley 100 de 1993, describió el reconocimiento de la UPC tanto en el régimen contributivo como el subsidiado:

“El reconocimiento de la UPC, según el artículo 177, se hace de la siguiente manera en el régimen contributivo: las EPS-C deben girar al Fosyga –subcuenta de compensación- “(...) la diferencia entre los ingresos por cotizaciones de sus afiliados y el valor de las correspondientes Unidades de Pago por Capitación”, es decir, una vez se define el número de UPC a las que tiene derecho una EPS del régimen contributivo –de acuerdo con su número de afiliados-, ésta debe apropiárselas de las cotizaciones que ha recaudado y girar el excedente, si existe, al Fosyga. Si no existe excedente, de acuerdo con el decreto 1485 de 1994, la EPS puede solicitar al Fosyga el pago de los recursos que hagan falta de acuerdo con las UPC a que tenga derecho.

En el régimen subsidiado, de conformidad con el artículo 216-7 de la ley 100, en tanto no existen cotizaciones, los fondos seccionales, distritales y locales de salud deben girar a las EPS-S el valor de las UPC del régimen subsidiado que les corresponden según su número de afiliados. Estas UPC se financian con parte de las cotizaciones del régimen contributivo y otros recursos públicos de las entidades territoriales y de la Nación.

⁸ CÓRDOBA TRIVIÑO (M.P.) (Dr.). Óp. cit.

La UPC –junto con otros recursos que reciben las EPS- tiene como finalidad financiar el cumplimiento de las funciones a cargo de las EPS en el marco del SGSSS y en un contexto de equilibrio. De acuerdo con los artículos 182 y 215 de la ley 100, además del recaudo de las cotizaciones en el régimen contributivo y la afiliación, la función principal de las EPS es “(...) organizar y garantizar, directa o indirectamente, la prestación del Plan de Salud Obligatorio a los afiliados”. De forma similar, el artículo 14 de la ley 1122 de 2007 explica que las EPS son responsables de cumplir la función de aseguramiento, la cual comprende “(...) la administración del riesgo financiero, la gestión del riesgo en salud, la articulación de los servicios que garantice el acceso efectivo, la garantía de la calidad en la prestación de los servicios de salud y la representación del afiliado ante el prestador y los demás actores sin perjuicio de la autonomía del usuario”.

Para el cumplimiento de estas funciones, el artículo 179 de la ley 100 dispone que las EPS “(...) prestarán directamente o contratarán los servicios de salud con las Instituciones Prestadoras y los profesionales”⁹.

Conforme a lo anterior, para el régimen contributivo las EPS-C deben girar a la subcuenta de compensación del FOSYGA la diferencia entre los ingresos por cotizaciones de sus afiliados y el valor de la UPC, una vez se define el número de UPC a la que tiene derecho una EPS del régimen contributivo, de acuerdo con su número de afiliados, debiendo apropiarse de las cotizaciones que ha recaudado y girar el excedente, si existe, al FOSYGA, y en caso de no existir el excedente, la EPS puede solicitar al FOSYGA el pago de los recursos que haga falta de acuerdo con las UPC a que tenga derecho.

En el régimen subsidiado, los fondos seccionales, distritales y locales de salud deben girar a las EPS-S el valor de la UPC del régimen subsidiado que le corresponde según su número de afiliados. La UPC se financia como parte de las cotizaciones del régimen contributivo y otros recursos públicos de las entidades territoriales y de la Nación.

La UPC tiene como finalidad el financiamiento de las funciones a cargo de las EPS en el marco del SGSSS en un contexto de equilibrio.

4.1.4. Responsabilidad de las EPS en torno a la prestación del servicio de salud

De la jurisprudencia antes transcrita y conforme al marco legal que rige el SGSSS antes citado, en especial lo dispuesto en el artículo 179 de la ley 100 de 1993¹⁰ y en el 14 de la

⁹ PRETELT CHALJUB (M.P.) (Dr.). Óp. cit.

¹⁰ Ley 100 de 1993. ARTÍCULO 179. CAMPO DE ACCIÓN DE LAS ENTIDADES PROMOTORAS DE SALUD. Para garantizar el Plan de Salud Obligatorio a sus afiliados, las Entidades Promotoras de Salud prestarán directamente o contratarán los servicios de salud con las Instituciones Prestadoras y los profesionales. Para racionalizar la demanda por servicios, las Entidades Promotoras de Salud podrán adoptar modalidades de contratación y pago tales como capitación, protocolos o presupuestos globales fijos, de tal manera que incentiven las actividades de promoción y prevención y el control de costos. Cada Entidad Promotora deberá ofrecer a sus afiliados varias alternativas de Instituciones Prestadoras de Salud, salvo cuando la restricción de oferta lo impida, de conformidad con el reglamento que para el efecto expida el Consejo Nacional de Seguridad Social en Salud<4>.

Jurisprudencia Vigencia

PARÁGRAFO. Las Entidades Promotoras de Salud buscarán mecanismos de agrupamiento de riesgo entre sus afiliados, entre empresas, agremiaciones o asociaciones, o por asentamientos geográficos, de acuerdo con la reglamentación que expida el gobierno nacional.

Ley 1122 de 2007¹¹, las EPS tienen la función de organizar y garantizar la prestación del POS a sus afiliados de forma directa o indirecta, siendo responsables de cumplir la función de aseguramiento, que comprende la administración del riesgo financiero, la gestión del riesgo en salud, la articulación de los servicios que garantice el acceso efectivo, la garantía de la calidad en la prestación de los servicios de salud y la representación del afiliado ante el prestador y los demás actores sin perjuicio de la autonomía del usuario.

4.1.5. Naturaleza jurídica de SALUDCOOP EPS OC (hoy en liquidación)

De conformidad con el Estatuto de SALUDCOOP ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD O.C., la cooperativa tiene como naturaleza jurídica la siguiente:

“ARTÍCULO 1º - NATURALEZA Y RAZÓN SOCIAL.

La entidad es una persona jurídica de derecho privado, empresa asociativa sin ánimo de lucro, organismo de segundo grado de carácter económico, especializada en la afiliación y el registro de los afiliados al Sistema General de Seguridad Social en Salud y del recaudo de las cotizaciones, de responsabilidad limitada, regida por la Ley, los Principios Universales y la doctrina del cooperativismo y el presente estatuto y se denomina SALUDCOOP, ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD, ORGANISMO COOPERATIVO, la cual podrá identificarse también con la sigla de SALUDCOOP”¹².

Así mismo, de conformidad con el mismo estatuto, el objeto social de la entidad es el siguiente:

“Artículo 4º OBJETIVO

SALUDCOOP tiene como objetivo del Acuerdo Cooperativo la afiliación y el registro de los afiliados del Sistema General de Seguridad Social en Salud y el recaudo de sus cotizaciones por delegación del Fondo de Solidaridad y Garantía.

Su función básica será organizar y garantizar, directa o indirectamente, la prestación del Plan Obligatorio de Salud a los afiliados, y girar al Fondo de Solidaridad y Garantía o percibir de éste, dentro de los términos previstos en las normas legales, la diferencia entre los ingresos por cotizaciones de sus afiliados, y el valor de las correspondientes Unidades de Pago por Capitación, todo de conformidad con lo

¹¹ Ley 1122 de 2007. Art. 14: Artículo 14. Organización del Aseguramiento. Para efectos de esta ley entiéndase por aseguramiento en salud, la administración del riesgo financiero, la gestión del riesgo en salud, la articulación de los servicios que garantice el acceso efectivo, la garantía de la calidad en la prestación de los servicios de salud y la representación del afiliado ante el prestador y los demás actores sin perjuicio de la autonomía del usuario. Lo anterior exige que el asegurador asuma el riesgo transferido por el usuario y cumpla con las obligaciones establecidas en los Planes Obligatorios de Salud.

Las Entidades Promotoras de Salud en cada régimen son las responsables de cumplir con las funciones indelegables del aseguramiento. Las entidades que a la vigencia de la presente ley administran el régimen subsidiado se denominarán en adelante Entidades Promotoras de Salud del Régimen Subsidiado (EPS). Cumplirán con los requisitos de habilitación y demás que señala el reglamento.

¹² EXPEDIENTE. Cuaderno principal. USB obrante a folio 278. Archivo: 243679 CLAUDIA ISABEL MEDINA IP 010 2011 SALUDCOOP CARPETA PRINCIPAL 114 (22654 - 22855). p. 140.

*establecido en la Ley 100 de 1993 y en las demás normas legales que se adopten sobre el Sistema General de Seguridad Social en Salud.
(...)"¹³.*

Dada entonces la calidad de SALUDCOOP como *organismo de segundo grado*, facultado en lo establecido en el artículo 14 de la Ley 454 de 1998 “*por la cual se determina el marco conceptual que regula la economía solidaria, se transforma el Departamento Administrativo Nacional de Cooperativas en el Departamento Administrativo Nacional de la Economía Solidaria, se crea la Superintendencia de la Economía Solidaria, se crea el Fondo de Garantías para las Cooperativas Financieras y de Ahorro y Crédito, se dictan normas sobre la actividad financiera de las entidades de naturaleza cooperativa y se expiden otras disposiciones, se encuentra asociado con otras*”¹⁴, la empresa se encuentra asociada con otras organizaciones para el mejor cumplimiento de sus fines, aspecto que también está previsto en el artículo 6º del Estatuto de SALUDCOOP antes citado.

Por otra parte, en cuanto a su calidad de “*cooperativa*”, se rige por las disposiciones contenidas en la Ley 79 de 1998, norma que regula el marco jurídico del sector cooperativo, y en cuyo artículo 4º define tal institución como “*la empresa asociativa sin ánimo de lucro, en la cual los trabajadores o los usuarios, según el caso, son simultáneamente aportantes y los gestores de la empresa, creada con el objeto de producir o distribuir conjunta y eficientemente bienes o servicios para satisfacer las necesidades de sus asociados y de la comunidad en general*”.

La norma establece que la administración de las cooperativas estará a cargo de la asamblea general, el Consejo de Administración y el gerente¹⁵, y particularmente, en cuanto al Consejo de Administración, éste se define como el órgano permanente de administración subordinado a las directrices y políticas de la asamblea general¹⁶.

II. SALUDCOOP tiene como objetivo del Acuerdo Cooperativo, la afiliación y el registro de los afiliados del Sistema General de Seguridad Social en Salud y el recaudo de sus cotizaciones por delegación del Fondo de Solidaridad y Garantía, tal y como se desprende de los Estatutos de Saludcoop, y en ese sentido, tal finalidad prevé que la entidad tiene a su cargo la administración de los recursos del sistema de Seguridad Social, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 177 de la Ley 100 de 1993¹⁷, y

¹³ *Ibíd.*

¹⁴ Ley 454 de 1998, art. 14: “*Organismos de segundo grado. Las organizaciones de Economía Solidaria podrán asociarse entre sí para el mejor cumplimiento de sus fines económicos, sociales o culturales en organismos de segundo grado de carácter nacional o regional. Aquellos de índole económica serán especializados en determinado ramo o actividad. En dichos organismos podrán participar además otras instituciones de derecho privado sin ánimo de lucro que puedan contribuir o beneficiarse de las actividades de estos*”.

¹⁵ Ley 79 de 1998. Art. 26.

¹⁶ *Ibíd.* art. 35: “*El Consejo de Administración es el órgano permanente de administración subordinado a las directrices y políticas de la asamblea general.*”

El número de integrantes, su período, las causales de remoción y sus funciones serán fijadas en los estatutos, los cuales podrán consagrar la renovación parcial de sus miembros en cada asamblea.

Las atribuciones del Consejo de Administración serán las necesarias para la realización del objeto social. Se consideran atribuciones implícitas las no asignadas expresamente a otros órganos para la ley o los estatutos”.

¹⁷ Ley 100 de 1993, art. 177: “*Las entidades promotoras de salud son las entidades responsables de la afiliación, y el registro de los afiliados y del recaudo de sus cotizaciones, por delegación del fondo de solidaridad y garantía. Su función básica será organizar y garantizar, directa o indirectamente, la*

los recursos que son de naturaleza parafiscal, tal y como lo ha definido la H. Corte Constitucional, así:

“6.1. Acorde con la exigencia constitucional que prohíbe destinar o utilizar los recursos de las instituciones de la seguridad social “para fines diferentes a ella”, la jurisprudencia constitucional viene sosteniendo en forma unívoca que los recursos del Sistema General de la Seguridad Social son rentas de naturaleza parafiscal.

(...)

6.3. En atención a las características citadas, no duda la Corte en calificar los recursos de la seguridad social como rentas parafiscales, pues en verdad éstos comportan contribuciones obligatorias de naturaleza pública, fruto de la soberanía fiscal del Estado, que no ingresan al presupuesto nacional, que tienen como sujeto pasivo un sector específico de la población, y que deben ser utilizadas para financiar globalmente los servicios que se prestan y para ampliar su cobertura. De hecho, el Sistema de Seguridad Social Integral, consagrado en la Ley 100 de 1993 y en otras disposiciones complementarias, se ocupó de regular todos los elementos que definen una renta parafiscal, señalando quienes son los destinatarios de los servicios de la seguridad social, cuales sus beneficiarios, las prestaciones económicas, de salud y de servicios complementarios que se ofrecen, y principalmente, identificando la fuente de los recursos que se destinan para obtener las finalidades propuestas.

(...)

Como es sabido, los recursos parafiscales “son recursos públicos, pertenecen al Estado, aunque están destinados a favorecer solamente al grupo, gremio o sector que los tributa”, por eso se invierten exclusivamente en beneficio de éstos. Significa lo anterior que las cotizaciones que hacen los usuarios del sistema de salud, al igual que, como ya se dijo, toda clase de tarifas, copagos, bonificaciones y similares y los aportes del presupuesto nacional, son dineros públicos que las EPS y el Fondo de solidaridad y garantía administran sin que en ningún instante se confundan ni con patrimonio de la EPS, ni con el presupuesto nacional o de entidades territoriales, porque no dependen de circunstancias distintas a la atención al afiliado.” (sentencia SU-480 de 1997, M.P. Alejandro Martínez Caballero).

(...)

Entonces, debe resaltarse que los recursos del sistema de seguridad social son recursos parafiscales que no pueden ser utilizados para propósitos diferentes al previsto en el sistema integral de seguridad social”¹⁸.

De tal manera que los aportes del Sistema General de Seguridad Social, al ser recursos parafiscales, son de naturaleza pública, siendo claro entonces que SALUDCOOP EPS en su calidad de integrante del Sistema, administra recursos públicos.

4.1.6. El Consejo de Administración de SALUDCOOP

Tal y como se señaló en precedencia, la Ley 79 de 1988 por la cual se actualiza la Legislación Cooperativa" en su artículo 26 dispone que la administración de las cooperativas estará a cargo de la asamblea general, el Consejo de Administración y el gerente. El Consejo de Administración, conforme al artículo 35 del mismo cuerpo normativo, consiste en:

prestación del plan de salud obligatorio a los afiliados y girar, dentro de los términos previstos en la presente ley, la diferencia entre los ingresos por cotizaciones de sus afiliados y el valor de las correspondientes unidades de pago por capitación al fondo de solidaridad y garantía, de que trata el título III de la presente ley”.

¹⁸ ESCOBAR GIL, Rodrigo (M.P.) (Dr.). H. Corte Constitucional. Sentencia C-655/03. Referencia: expediente D-4433.

“Artículo 35. El Consejo de Administración es el órgano permanente de administración subordinado a las directrices y políticas de la asamblea general.

El número de integrantes, su período, las causales de remoción y sus funciones serán fijadas en los estatutos, los cuales podrán consagrar la renovación parcial de sus miembros en cada asamblea.

Las atribuciones del Consejo de Administración serán las necesarias para la realización del objeto social. Se consideran atribuciones implícitas las no asignadas expresamente a otros órganos para la ley o los estatutos”.

Así pues, el Consejo de Administración es el órgano permanente de administración subordinado a las directrices y políticas de la asamblea general, y sus atribuciones serán necesarias para la realización del objeto social. Lo atinente al número de integrantes, su periodo, las causales de su remoción y sus funciones, será objeto de regulación en los estatutos de la cooperativa; sin embargo, sus funciones no se limitarán a las que describan los estatutos, sino que tendrán otras atribuciones implícitas, esto es, las que no sean asignadas expresamente a otros órganos por la ley o los estatutos.

En cuanto a la responsabilidad de los miembros del Consejo de Administración de una cooperativa, el artículo 148 de la Ley 79 de 1998 "por la cual se actualiza la Legislación Cooperativa", prescribe:

“Artículo 148. Las cooperativas, los titulares de sus órganos de administración y vigilancia y los liquidadores, serán responsables por los actos u omisiones que impliquen el incumplimiento de las normas legales y estatutarias y se harán acreedores a las sanciones que más adelante se determinan, sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones”.

Así mismo, el artículo 149 de la referida Ley dispone:

*“Artículo 149. Los miembros del consejo de administración y el gerente serán responsables por violación de la ley, los estatutos o los reglamentos. **Los miembros del consejo serán eximidos de responsabilidad mediante la prueba de no haber participado en la reunión o de haber salvado expresamente su voto”** (negrilla fuera del texto).*

Por otra parte, y por remisión del artículo 158 de la Ley 79 de 1988¹⁹, se observa que el artículo 24 de la Ley 222 de 1995 que modificó el artículo 200 del Código de Comercio, sobre la responsabilidad de los administradores, dispone:

“ARTICULO 24. RESPONSABILIDAD DE LOS ADMINISTRADORES. El artículo 200 del Código de Comercio quedará así:

¹⁹ Ley 79 de 1988. Artículo 158. Los casos no previstos en esta Ley o en sus reglamentos, se resolverán principalmente conforme a la doctrina y a los principios cooperativos generalmente aceptados.

En último término se recurrirá para resolverlos a las disposiciones generales sobre asociaciones, fundaciones y sociedades que por su naturaleza sean aplicables a las cooperativas.

ARTICULO 200. Los administradores responderán solidaria e ilimitadamente de los perjuicios que por dolo o culpa ocasionen a la sociedad, a los socios o a terceros.

No estarán sujetos a dicha responsabilidad, quienes no hayan tenido conocimiento de la acción u omisión o hayan votado en contra, siempre y cuando no la ejecuten.

En los casos de incumplimiento o extralimitación de sus funciones, violación de la ley o de los estatutos, se presumirá la culpa del administrador”.

Debe tenerse en cuenta que los “administradores”, conforme a lo dispuesto en el artículo 22 de la Ley 222 de 1995 son: **“el representante legal, el liquidador, el factor, los miembros de juntas o consejos directivos y quienes de acuerdo con los estatutos ejerzan o detenten esas funciones”** (negrilla fuera del texto).

El artículo 24 de la Ley 222 de 1995 fue objeto de estudio de constitucionalidad por parte de la H. Corte Constitucional, que en sentencia C-123/06, en la que refirió:

“Al respecto de la nueva regulación de las sociedades, tuvo como fin el legislador adaptarla a las nuevas circunstancias del país, especialmente a los nuevos principios que introdujo la Constitución de 1991, que modifican el papel del Estado y el modelo económico, así como las funciones de sus distintos estamentos, lo que a su vez cambia la orientación en cuanto a su función e intervención en la órbita de los particulares, a fin de que éstos puedan participar de manera ágil en las distintas fases de la actividad económica; y, para que la empresa, como base del desarrollo, pueda cumplir adecuadamente la función social que se le encomendó.

Y, en relación con los administradores, dada la importante labor que desempeñan, por los inmensos poderes que hoy en día detentan, consideró necesario el legislador someterlos a un estricto código de conducta, para lo cual se precisó el marco general de sus actividades, sus funciones y responsabilidad, estableciendo además, normas que agilizaran y facilitaran las consecuentes acciones para el establecimiento de dicha responsabilidad.

(...)

En efecto, en el Libro I de la Ley 222 de 1995, se estableció el Régimen de Sociedades, y en el Capítulo IV, de los Órganos Sociales, se consagra en la Sección II lo referente a los administradores (artículos 22 al 25), señalando quienes tienen esta calidad, sus deberes y responsabilidades, y lo relacionado con la acción social de responsabilidad contra éstos.

En efecto, el art. 22 de la citada ley, indica que son administradores el representante legal, el liquidador, el factor, los miembros de juntas o consejos directivos y quienes conforme a los estatutos ejerzan o detenten dichas funciones.

(...)

*Puede concluir la Corte, que en materia de sociedades, dada la importante labor que desempeñan sus administradores, en razón a la gran responsabilidad que asumen y la repercusión que sus actuaciones pueden tener en el desarrollo social, **ha sido la ley la que les ha impuesto de manera general a éstos, ejercer sus funciones con sujeción a los principios de lealtad y buena fe, así como actuar con la diligencia de un buen hombre de negocios, en interés de la sociedad y teniendo en cuenta los intereses de sus asociados.** En tal medida, la actuación de los administradores debe ir más allá de la diligencia común y corriente, pues su gestión profesional de carácter comercial debe orientarse al cumplimiento de las metas propuestas por la sociedad.*

*Cabe recordar, que la Ley 222 de 1995, impuso a los administradores un grado de diligencia y prudencia superiores a la mediana que hasta entonces tenían, la de un buen padre de familia, pues **ahora deberán actuar con la diligencia propia de un buen hombre de negocios**, es decir, con la que pondría un comerciante normal en sus propios asuntos, lo que supone una mayor exigencia en la administración de los asuntos propios de la sociedad.*

Dicho marco general anotado, así como las reglas específicas que imponen deberes a los administradores, se complementan en la citada Ley 222, con las normas relativas a la responsabilidad solidaria e ilimitada en que éstos pueden incurrir por los perjuicios que por dolo o culpa ocasionen a la sociedad, a los socios o a terceros. Responsabilidad en la que se presumirá la culpa del administrador en los casos de incumplimiento o extralimitación de funciones, violación de la ley o de los estatutos, o cuando hayan propuesto o ejecutado la decisión sobre distribución de utilidades en contravención a lo prescrito en el artículo 151 del Código de Comercio y demás normas sobre la materia.

(...)

En efecto, según el artículo 333 de la Constitución, la empresa como base del desarrollo tiene una función social que implica obligaciones, y por lo tanto la actuación de sus administradores tiene profundas implicaciones y repercusiones en el orden social. En efecto, la importante labor que desempeñan los administradores y los inmensos poderes que hoy en día detentan, llevó al legislador a precisar sus funciones así como su responsabilidad, estableciendo las normas respectivas que facilitarían y agilizarían su establecimiento²⁰.

En virtud de la jurisprudencia transcrita, se tiene que dada la importante labor que desempeñan los administradores de las sociedades, en razón a la repercusión de sus actuaciones en el desarrollo social, la ley les ha impuesto el ejercicio de sus funciones con sujeción a los principios de lealtad y buena fe, actuando con la diligencia de un buen hombre de negocios en interés de la sociedad, y teniendo en cuenta los intereses de la sociedad y de los asociados. Así, su actuación debe ir más allá de la diligencia común y corriente, pues su gestión profesional de carácter comercial debe estar orientada al cumplimiento de las metas propuestas por la sociedad.

Las reglas específicas que imponen deberes a los administradores, se complementan con las normas relativas a la responsabilidad solidaria e ilimitada en que pueden incurrir por los perjuicios que por dolo o culpa ocasionen a la sociedad, a los socios o a terceros, responsabilidad en la que se presumirá la culpa del administrador en los casos de incumplimiento, extralimitación de funciones, violación de la Ley o de los estatutos, o cuando se hayan propuesto o ejecutado la decisión sobre distribución de utilidades en contravención a lo prescrito en el artículo 151 del Código de Comercio y demás normas que rigen la materia.

Ahora, en lo que respecta a SALUDCOOP Entidad Promotora de Salud O.C., el Estatuto²¹ que rige la cooperativa regula lo concerniente al Consejo de Administración, el cual, conforme al artículo 57 es el órgano permanente de administración de SALUDCOOP, subordinado a las directrices y políticas de la Asamblea General.

Conforme al mismo artículo, el Consejo de Administración está integrado por nueve (9) personas naturales como miembros principales, quienes tendrán sus respectivos

²⁰ VARGAS HERNÁNDEZ, Clara Inés (M.P.) (Dra.). H. Corte Constitucional. Sentencia C-123/06. Ref. expediente No D-5936.

²¹ EXPEDIENTE. Cuaderno principal. USB obrante a folio 278. Archivo: 243679 CLAUDIA ISABEL MEDINA IP 010 2011 SALUDCOOP CARPETA PRINCIPAL 114 (22654 - 22855). p. 141 a 166.

suplentes personales, desempeñando sus funciones por un periodo de dos (2) años sin perjuicio de que sean reelegidos.

El Estatuto de SALUDCOOP en el artículo 58 establece las condiciones para la elección de los miembros del Consejo de Administración, en los siguientes términos:

“ARTÍCULO 58º. – CONDICIONES PARA ELECCIÓN DE MIEMBROS DEL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN

Para ser elegido miembro del Consejo de Administración se requiere:

- 1. Estar vinculado como asociado, funcionario o directivo de una persona jurídica hábil asociada.*
- 2. Acreditar que la persona jurídica a la cual está asociada o de la que es funcionario, utiliza habitualmente y en forma adecuada los servicios de SALUDCOOP, y si es asociado persona natural, que directamente los usa.*
- 3. Tener experiencia en la dirección de organismos cooperativos o de organizaciones que adelanten actividades de mercadeo.*
- 4. No estar incurso en alguna de las incompatibilidades o inhabilidades previstas por la Ley o el presente Estatuto.*
- 5. Acreditar reconocida preparación teórica y experiencia en áreas de la administración de la salud o materias afines, o experiencia en el ejercicio profesional en actividades del Cooperativismo.**

La experiencia aquí exigida no será inferior a tres (3) años.

PARÁGRAFO.- Quienes se postulen para ser elegidos por las personas naturales como miembros del Consejo de Administración, deberán llenar los anteriores requisitos con excepción del primero, para lo cual bastará que sean asociados hábiles” (negrilla fuera del texto).

Por otra parte, el artículo 62 del Estatuto regula lo que concierne a las funciones del Consejo de Administración de SALUDCOOP, disponiendo:

“ARTÍCULO 62º. – FUNCIONES DEL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN

Son funciones del Consejo de Administración:

- 1. Adoptar su propio reglamento y elegir a sus dignatarios.*
- 2. Cumplir y hacer cumplir la Ley, el Estatuto, los reglamentos y los mandatos de la Asamblea General.**
- 3. Aprobar los programas particulares de SALUDCOOP, buscando que se preste el mejor servicio posible a los asociados y el desarrollo armónico de SALUDCOOP.*
- 4. Expedir las normas que considere convenientes y necesarias para la dirección y organización de SALUDCOOP y el cabal logro de sus fines.*
- 5. Dictar las reglamentaciones de los diferentes servicios y adoptar la estructura de las tarifas que han de cobrarse.*
- 6. Adoptar la estructura administrativa y la planta de personal de SALUDCOOP, los niveles de remuneración y fijar las fianzas de manejo cuando a ello hubiere lugar.*
- 7. Nombrar y remover al Presidente Ejecutivo y fijarle su remuneración.*

8. *Determinar la cuantía de las atribuciones permanentes del Presidente Ejecutivo para celebrar operaciones, autorizarlo en cada caso para llevarlas a cabo cuando se exceda dicha cuantía y facultarlo para adquirir, enajenar o gravar inmuebles.*
9. *Examinar los informes que le presenten el Presidente Ejecutivo, el Revisor Fiscal y la Junta de Vigilancia y pronunciarse sobre ellos.*
10. ***Aprobar o improbar los estados financieros que se sometan a su consideración.***
11. ***Estudiar y adoptar el proyecto de presupuesto del ejercicio económico que le someta a su consideración La Presidencia Ejecutiva y velar por su adecuada ejecución.***
12. *Aprobar o improbar el ingreso o retiro de asociados personas jurídicas o naturales, imponerles sanciones y decretar su exclusión.*
13. *Organizar el Comité de Educación, así como otros especiales que sean de su competencia y designar los miembros de los mismos.*
14. *Crear y reglamentar las sucursales y agencias.*
15. *Resolver sobre la afiliación a otras entidades y sobre la participación en la constitución de nuevas.*
16. *Convocar a Asamblea General Ordinaria y Extraordinaria y presentar el proyecto de reglamento de Asamblea.*
17. *Rendir informe a la Asamblea General sobre las labores realizadas durante el ejercicio y presentar un proyecto de destinación de los excedentes si los hubiere.*
18. *En general, ejercer todas aquellas funciones que le correspondan y que tengan relación con la dirección permanente sobre SALUDCOOP, no asignadas expresamente a otros órganos por la Ley o el presente Estatuto” (negrilla fuera del texto).*

En conclusión, el Consejo de Administración de SALUDCOOP, como órgano permanente de administración, tiene funciones, entre otras las siguientes: i) garantizar el cumplimiento de la Ley, el Estatuto, los reglamentos y los mandatos de la Asamblea General; ii) el examen de los informes que le presenten el Presidente Ejecutivo, el Revisor Fiscal y la Junta de Vigilancia debiendo pronunciarse sobre ellos; iii) la aprobación o improbación de los estados financieros que se sometan a su consideración; iv) el estudio y adopción del presupuesto del ejercicio económico que le someta a su consideración la Presidencia Ejecutiva, velando por su adecuada ejecución; y v) rendir informe a la Asamblea General sobre las labores realizadas durante el ejercicio y presentar un proyecto de destinación de los excedentes si los hubiere.

El ejercicio de estas atribuciones por parte del Consejo de Administración, conllevan a la realización de actividades de planeación, administración y disposición de los recursos del Sistema General de Seguridad Social, los cuales son recursos de naturaleza pública, y parafiscales (ver consideración 4.1.5. – II). De tal manera que las actividades realizadas por los miembros del Consejo de Administración (quienes conforme al artículo 58 del Estatuto de SALUDCOOP deben acreditar reconocida preparación teórica y experiencia no inferior a tres (3) años, en áreas de la administración de la salud o materias afines, o experiencia en el ejercicio profesional en actividades del Cooperativismo), en los términos del artículo 3º de la Ley 610 de 2000²², implican gestión fiscal.

²² Ley 610 de 2000, artículo 3º. Gestión fiscal. Para los efectos de la presente ley, se entiende por gestión fiscal el conjunto de actividades económicas, jurídicas y tecnológicas, que realizan los servidores públicos y las personas de derecho privado que manejen o administren recursos o fondos públicos, tendientes a la adecuada y correcta adquisición, planeación, conservación, administración, custodia, explotación, enajenación, consumo, adjudicación, gasto, inversión y disposición de los bienes

En cuanto al régimen de responsabilidad, el Estatuto prevé en su artículo 81 lo siguiente:

Artículo 81. Responsabilidad de titulares de los órganos de administración y vigilancia. Los miembros del Consejo de Administración y de la Junta de Vigilancia, el Revisor Fiscal, el Presidente Ejecutivo y demás funcionarios de SALUDCOOP, serán responsables por los actos u omisiones que impliquen el incumplimiento o violación de las normas legales, estatutarias y reglamentarias.

Los miembros del Consejo de Administración serán eximidos de responsabilidad mediante la prueba de no haber participado en la reunión o de haber salvado expresamente su voto”.

Conforme a lo anterior, los miembros del Consejo de Administración de SALUDCOOP son responsables por los actos u omisiones que impliquen el incumplimiento o violación de las normas legales, estatutarias y reglamentarias, siendo eximidos de responsabilidad mediante la prueba que acredite no haber participado en la reunión o de haber salvado expresamente su voto, normativa que es concordante con el artículo 149 de la Ley 79 de 1998 antes referido.

Así mismo, quienes conforman el Consejo de Administración de SALUDCOOP, y como se observará en detalle más adelante²³, son gestores fiscales, y por tanto responsables de la administración de los recursos del SGSSS en desarrollo de las atribuciones previstas en el Estatuto de la cooperativa.

4.2. Sobre la tacha a los testigos y la objeción al dictamen pericial

Previo a resolver sobre los cargos formulados en la demanda, la Sala se pronunciará sobre la tacha del testigo técnico Mariano Bernal Cárdenas y sobre la objeción al dictamen pericial elaborado por los señores Luís Humberto Ramírez Barrios y Luís Abelardo Ramírez Malaver, pruebas que son necesarias para la resolución de los cargos de nulidad en contra de los actos administrativos demandados.

En lo que respecta a la tacha formulada por el apoderado de la CGR en contra del testimonio de la señora Carmen Alicia Espinosa de Díaz rendido en la audiencia de pruebas del 10 de mayo de 2016, la Sala efectuará su análisis en caso de determinar la nulidad de los actos administrativos demandados y en punto al restablecimiento del derecho, comoquiera que el objeto de tal testimonio consiste en demostrar los perjuicios morales causados a la demandante con ocasión de la expedición de las decisiones administrativas enjuiciadas.

4.2.1. Tacha del testigo técnico, Mariano Bernal Cárdenas

En escrito del 3 de junio de 2016, sustentado en la audiencia de pruebas del 14 de junio de 2016, el apoderado de la parte actora formuló tacha en contra del testimonio técnico rendido por el señor Mariano Bernal Cárdenas en audiencia del 10 de mayo de 2016,

públicos, así como a la recaudación, manejo e inversión de sus rentas en orden a cumplir los fines esenciales del Estado, con sujeción a los principios de legalidad, eficiencia, economía, eficacia, equidad, imparcialidad, moralidad, transparencia, publicidad y valoración de los costos ambientales (subrayado fuera del texto).

²³ Ver consideración 4.3., literal A, “3) análisis de la Sala”, “III. La demandante como gestora fiscal”.

que tuvo por objeto dar cuenta del fundamento técnico de la objeción al dictamen pericial aportado por la parte actora en el escrito de demanda. La tacha formulada por la parte actora se fundamentó en lo siguiente:

- 1) El testigo técnico en la audiencia inicial, afirmó no haber leído los estados financieros que aportaron los peritos con ocasión del dictamen, lo que plantea cierta falta de confianza sobre el trabajo planteado por el testigo.
- 2) Incurrió en una evidente contradicción al aceptar que había desglosado y reclasificado los estados financieros y posteriormente señalar que esa actividad no debía realizarse, lo que le resta credibilidad a sus fundamentos frente a las objeciones al dictamen.
- 3) En el marco de su testimonio, reconoció no haber utilizado procedimientos técnicos sino de auditorías, métodos y procedimientos que no son propios de las objeciones.
- 4) Se contradice el testigo al señalar que jamás se le pidió a SALUDCOOP modificar los estados financieros, y luego que en el 2010 la Superintendencia Nacional de Salud le solicitó tal acción.
- 5) No genera certeza ni seguridad en sus afirmaciones frente a la naturaleza de los recursos del recobro NO POS, pues señala que todos son parafiscales, y luego acepta la posibilidad que sean algunos recursos propios, recurriendo a una afirmación posterior al fallo de responsabilidad fiscal (de la Superintendencia Nacional de Salud) , para sustentar sus afirmaciones.
- 6) No contesta las preguntas de índole contable con claridad y recurre a resoluciones posteriores a los hechos que en nada tienen que ver con el proceso.
- 7) No señala fundamentos legales ni contables que sustenten sus afirmaciones.
- 8) Habló de los dos informes de la firma KPMG para señalar que en éstos se había fundamentado el fallo de responsabilidad fiscal, y sin embargo en la declaración afirmó que no conocía el primero de esos informes.
- 9) El testigo técnico se contradijo reiteradamente, no respondió a las preguntas que se le hacen y cuando las respondió las hizo relacionando los hechos que desbordan el proceso y no tienen conexidad alguna con este juicio.
- 10) Conforme a sus respuestas, se concluye que no revisó completamente los documentos del dictamen que se objeta (estados financieros), expresando el conocimiento de los mismos desde su labor en la Superintendencia Nacional de Salud, por lo que su juicio está pre-construido, y las afirmaciones efectuadas no hacen parte de una valoración técnico-científica, sino a su trabajo y análisis previos y cargados de juicios de valor.

El conocimiento previo del testigo, se enmarca en la única y exclusiva finalidad de encontrar “hallazgos fiscales”, situación que compromete la imparcialidad en sus afirmaciones frente a las objeciones al dictamen pericial, pues está claro que lejos de traer al proceso un conocimiento técnico, impone su lógica investigativa inquisidora.

11) En la conducta del testigo y sus afirmaciones se observó un reproche en contra de SALUDCOOP. Las constantes contradicciones denotan el esfuerzo argumentativo del testigo técnico por exponer sus puntos de vista manifiestamente parciales, ocultando la verdad en materia técnico contable.

12) La naturaleza de la tacha de testigo por imparcialidad se fundamenta en las relaciones de dependencia y laborales que ha tenido con entidades que han auditado a SALUDCOPP.

- Traslado de los fundamentos de la tacha de imparcialidad al apoderado de la CGR

En audiencia del 14 de junio de 2016, el apoderado de la entidad demandada afirmó:

1) El sustento de la tacha correspondía a unas alegaciones de parte en la etapa probatoria.

2) Considera que la tacha formulada era extemporánea y viola el principio de preclusividad; ésta debió formularse inmediatamente después de la realización del dictamen y no en la diligencia, y solicita dejar de tener en cuenta la tacha, y si se tiene en cuenta que se tenga como un alegato de parte al momento de dictar sentencia y no al momento de hacer la valoración probatoria.

3) Cuando el apoderado de la parte actora le preguntó al testigo técnico si había analizado los estados financieros, éste dijo que no, pero acto seguido informó que las cifras del perito y las cifras de la Contraloría son las mismas.

4) No puede ser pasible de tacha por imparcialidad un testimonio técnico que fue solicitado al proceso por su conocimiento del SGSSS, por su experiencia específica en la Superintendencia Nacional de Salud haciendo auditoría, y por su experiencia en la Contraloría General de la República, en punto al apoyo técnico que brindó a la Contraloría para la determinación y cuantificación del daño fiscal.

- Posición de la Sala respecto de la tacha de imparcialidad formulada por la parte actora en contra del testigo técnico Mariano Bernal Cárdenas

El artículo 211 del Código General del Proceso, aplicable en este asunto por remisión de los artículos 211 y 306 del CPACA, prescribe:

“Artículo 211. Imparcialidad del testigo. Cualquiera de las partes podrá tachar el testimonio de las personas que se encuentren en circunstancias que afecten su credibilidad o imparcialidad, en razón de parentesco, dependencias, sentimientos o interés en relación con las partes o sus apoderados, antecedentes personales u otras causas.

La tacha deberá formularse con expresión de las razones en que se funda. El juez analizará el testimonio en el momento de fallar de acuerdo con las circunstancias de cada caso”.

Así, la tacha del testigo debe sustentarse bajo circunstancias que afecten su credibilidad o imparcialidad, en razón de parentesco, dependencia, sentimientos o interés en relación con las partes o sus apoderados, antecedentes personales u otras

causas, debiendo entonces el juez analizar el testimonio en el momento de fallar de acuerdo con las circunstancias de cada caso.

El inciso final del artículo 211 precitado, guarda relación con la postura del H. Consejo de Estado, según el cual:

“(…) Vale decir que la tacha de los testigos no hace improcedente la recepción de sus testimonios ni la valoración de los mismos, sino que exige del juez un análisis más severo con respecto a cada uno de ellos para determinar el grado de credibilidad que ofrecen y cerciorarse de su eficacia probatoria”²⁴.

Por tal motivo, la tacha por imparcialidad, no tendrá por objeto desestimar de plano la práctica o valoración de estas pruebas, sino que exige un análisis más riguroso del mismo, para determinar el grado de credibilidad que ofrece y cerciorarse de su eficacia probatoria.

En el caso concreto, en lo atinente a la tacha del testimonio rendido por el señor Mariano Bernal Cárdenas en la etapa probatoria de este proceso, se hacen las siguientes consideraciones:

1º) En lo que respecta a los fundamentos legales y contables de las afirmaciones del testigo técnico, a las concepciones que tiene sobre conceptos como los recobros NO POS, y su alusión a circunstancias de hecho o jurídicas posteriores a la expedición del fallo de responsabilidad fiscal, para la Sala no comportan argumentos de tacha por imparcialidad bajo las causales del artículo 211 del C.G.P., sino alegatos de la demandante propios de la valoración de la prueba en contexto con el acervo probatorio que obra en el expediente y con el marco jurisprudencial y legal en el que se soportarán las consideraciones respecto de los cargos de nulidad.

2º) En cuanto a las aparentes contradicciones en que haya podido incurrir el testigo técnico en su declaración, sobre la lectura de los estados financieros aportados por los peritos, la modificación de los estados financieros de SALUDCOOP, y el conocimiento del testigo respecto de los informes de KPMG, debe advertirse que no pueden tomarse tales afirmaciones del testigo de manera aislada, sino en conjunto con la totalidad del testimonio rendido, lo que se verifica en los siguientes términos, bajo la salvedad que el contenido textual de las declaraciones del testigo técnico se encuentran incorporadas en varios apartes de esta sentencia:

a) En cuanto a la afirmación de no lectura de los estados financieros aportados por los peritos, el testigo técnico en varios apartes de su declaración afirmó que la CGR analizó los estados financieros de SALUDCOOP, que corresponden a los señalados por los peritos, por cuanto siendo así, no se le puede imputar al testigo una falta de credibilidad, por considerar que no leyó los estados financieros anexos al dictamen, si son los mismos que verificó al momento de la elaboración del informe técnico en la etapa de indagación preliminar en la actuación en sede administrativa. Ya el análisis de si es cierto o no que la CGR valoró los estados financieros certificados, dictaminados auténticos de SALUDCOOP, será objeto de valoración probatoria al momento de resolver los cargos de nulidad.

²⁴ ORTIZ DE RODRÍGUEZ, Carmen (C.P.) (Dra.). H. Consejo de Estado, Sala Plena de lo Contencioso Administrativo. Sentencia del 17 de enero de 2012. Radicación numero: 11001-03-15-000-2011-00615-00(PI).

b) En cuanto a la presunta contradicción en la modificación a los estados financieros, al afirmar en primera medida que en el informe técnico fueron desglosados, y luego decir que esta actividad no es posible, no constituye un elemento por el cual deba tacharse al testigo por imparcialidad, sino que corresponde a la valoración probatoria del mismo, en concordancia con las pruebas que acrediten la idoneidad de la práctica de la CGR de desglosar los estados financieros a nivel auxiliar a efectos de determinar el estado de flujos de efectivo por los métodos directo e indirecto, lo cual también tiene una valoración específica en el acápite correspondiente al análisis de los cargos de nulidad de la demanda.

c) En cuanto a la presunta contradicción referente al conocimiento de los informes de KPMG, en especial del primer informe, este aspecto tampoco puede tomarse como sustento válido de la tacha por imparcialidad, sino que corresponde a la verificación de la legalidad de los actos administrativos demandados, y del valor probatorio que se le deben dar a estos dos informes, en conjunto con el informe dictaminado por la Superintendencia Nacional de Salud y el informe técnico de la CGR aportado en la indagación preliminar, y las pruebas que sustentan las conclusiones dadas en las decisiones administrativas que se cuestionan.

Además, el testigo técnico sí refiere lo correspondiente a la valoración efectuada por la firma KPMG al señalar las fuentes que fueron usadas para la elaboración del informe técnico en sede administrativa, y posteriormente al aclarar la existencia de dos informes elaborados por la firma, uno dirigido a SALUDCOOP y el segundo al proceso de responsabilidad fiscal.

Por otra parte, la presunta falta de conocimiento del testigo técnico sobre el contenido de las conclusiones del primer informe de KPMG, tendrá su repercusión al momento de resolver la objeción al dictamen pericial siempre que tal informe sea determinante en la estructura y método adoptado para elaborar la experticia. De lo contrario, esta aparente contradicción es irrelevante.

3º Lo que comporta a la vinculación laboral del señor testigo técnico en la Superintendencia Nacional de Salud y en la Contraloría General de la República, en efecto, el señor testigo lo manifestó al inicio de su intervención, al afirmar:

“(...) he trabajado 12 años con la Superintendencia Nacional de Salud en todos los campos misionales, conozco toda la legislación relacionada con las EPS, las ARS, la medicina prepagada, las IPS y toda la legislación relativa al Sistema General de Seguridad Social en Salud. Llevo 4 años trabajando con la Contraloría General de la Nación”²⁵.

Además de lo anterior, el testigo técnico a lo largo de su declaración afirma que participó en el equipo técnico que elaboró el informe técnico contable y financiero de la indagación preliminar No. 010 del 4 de abril de 2011²⁶, el cual en efecto es suscrito por esta persona.

²⁵ EXPEDIENTE. Cuaderno principal. CD obrante a folio 444. Archivo de video. Minutos: 2:38:25 a 2:39:32.

²⁶ EXPEDIENTE. Cuaderno principal. USB obrante a folio 278. Archivo: “926513 CLAUDIA ISABEL MEDINA IP 010 - 2011 SALUDCOOP CARPETA PRINCIPAL 72 (14386-14463)”.

Lo anterior lleva a la Sala no a desestimar de plano el testimonio técnico ni a abstenerse de su valoración, lo cual no es el objeto de la tacha como se desprende del artículo 211 del C.G.P., sino a examinarlo de forma más rigurosa, entendiendo que la vinculación laboral del señor testigo en estas entidades, especialmente en la Contraloría General de la República, y su participación en sede administrativa en la elaboración del informe por el cual hubo mérito para adelantar el proceso de responsabilidad fiscal, hace que no pueda valorarse el contenido sus afirmaciones sin que las mismas se encuentren soportadas en otros medios de prueba que obren en el proceso y/o en los supuestos normativos aplicables al caso concreto, dado que la imparcialidad de su declaración puede verse afectada por la relación de dependencia que ostenta con la CGR y con los conceptos forjados en la labor que adelantó en la actuación administrativa.

En todo caso, desde la solicitud misma del testimonio técnico, el apoderado de la CGR aclaró que el señor Bernal Cárdenas participó en la elaboración del aludido informe técnico en la etapa de indagación preliminar, siendo así decretada la prueba del testimonio en audiencia inicial del 11 de marzo de 2016, decisión que se encuentra en firme.

En consecuencia, las afirmaciones dadas por el testigo serán objeto de valoración y de incorporación en la sentencia, siempre que se encuentren soportadas por referentes normativos y pruebas que obren en el expediente, y en estos términos la Sala entiende resuelto el punto atinente a la tacha por imparcialidad formulada por el apoderado de la demandante.

4.2.2. Fundamentos a la objeción al dictamen pericial

La Contraloría General de la República por intermedio de su apoderado, en la audiencia inicial formuló objeción por error grave al dictamen pericial aportado al proceso con la demanda, afirmando en síntesis:

a) Objeciones de índole jurídicas: los peritos no solo hicieron manifestaciones con altísima carga subjetiva y poco científica, sino que dejaron de exponer las razones de sus conclusiones. Así mismo, incurren en error grave por entender que los recursos parafiscales que ingresan por cualquier otra denominación diferente a la contenida en el artículo 8º del Decreto 806 de 1998, hacen parte de los recursos propios de la EPS y eran de su libre disposición, desconociendo el artículo 48 de la Constitución y la reiterada jurisprudencia constitucional.

b) Objeciones técnicas:

- Contrario a lo señalado en el dictamen pericial, la CGR en ningún momento calificó que los estados financieros preparados por SALUDCOOP EPS OC sean objeto de falsedad o inexactitud, al contrario, se han tomado fielmente los estados financieros certificados y dictaminados con el único fin de asegurar que las cifras que reflejan sean el resultado de los registros contables, asentados en comprobantes y libros de contabilidad producto de las actividades de operación, inversión y financiación que realizó la empresa durante el periodo 1998-2010. El estado de flujo de efectivo por el método directo requirió el desglose de los rubros que conforman el balance general y el estado de resultados, lo que implicó trabajar a nivel auxiliar para efectos de establecer los movimientos contables que dieron lugar a la generación de recursos y su trazabilidad.

La información suministrada por SALUDCOOP en auxiliares contables dio lugar a realizar el estado de flujo de efectivo por el método directo, y para los estados financieros que no se contaron con los auxiliares en su totalidad, se utilizó el método indirecto, valiéndose la CGR de las notas explicativas a los estados financieros que forman parte integral de los mismos.

Los estados financieros y la información financiera contable que se tuvo en cuenta por parte de la CGR, fue los suministrados por SALUDCOOP EPS OC el 4 de octubre de 2012 en respuesta a la solicitud No. 2012EE0063082.

- Los estados financieros de SALUDCOOP EPS OC, certificados y dictaminados por la administración, presentan falencias que fueron objeto de ajustes y revisiones por parte del a EPS, ordenadas por la Superintendencia Nacional de Salud con base en los hallazgos consignados en la Resolución No. 801 de 2011.

- El Vicepresidente Financiero de SALUDCOOP en declaración juramentada en la Superintendencia Nacional de Salud del 10 de agosto de 2009, convalidó la herramienta financiera utilizada como una de las metodologías que permite verificar la destinación que SALUDCOOP dio a los recursos recibidos, que no fue otra que la metodología aplicada por esa entidad y por la Contraloría, elaboración y análisis del flujo de efectivo mediante el método directo.

En el acta de visita especial realizada en las instalaciones de SALUDCOOP EPS OC, dentro del proceso de indagación preliminar No. 010 del 4 de abril de 2011, adelantada por parte de la Contraloría Delegada para el Sector Social de la Contraloría General de la República, se hizo entrega del listado de información requerida para el trabajo de auditoría, que contenía: a) estados financieros dictaminados, balance general, estados de resultados, estado de cambios en la posición financiera y estado de flujo de efectivo años 2003 a 2010; b) distribución de excedentes durante los mismos años en actas de asamblea; c) estado de efectivo preparado en forma conjunta entre SALUDCOOP y SUPERSALUD desde 2004 a 2008.

El estado de flujo preparado en forma conjunta entre SALUDCOOP y SUPERSALUD hace referencia al estado de flujo efectivo por el método directo que dio origen a la restitución de recursos y la abstención de las prácticas inseguras que señala la Resolución No. 296 de 2010, utilizado por la CGR para determinar la desviación de los recursos del SGSSS, motivo por el cual no se entiende la manifestación en el dictamen según la cual la Contraloría utilizó estados financieros que no son oficiales ni auténticos.

En el análisis contable se observó que SALUDCOOP EPS OC presentaba algunos registros asentados en sus libros, que no guardaban relación con las normas relativas al aseguramiento en salud de sus afiliados, por cuanto presenta auxiliares que no corresponden a la descripción de las cuentas y el destino de los recursos parafiscales a actividades diferentes al aseguramiento en salud.

La elaboración del estado de flujo de efectivo por el método directo concentra y desglosa toda la información financiera de SALUDCOOP EPS OC, en un análisis que se realiza a nivel auxiliar; luego se procede a revisar todas las partidas que ni generan ni utiliza efectivo, tales como depreciación, amortización, provisión, método de participación patrimonial, ajustes por inflación, diferencia en cambio, partidas que por

efecto de reclasificaciones dieron lugar a registros contables, como las valorizaciones, superávit por valorización y traslado de recursos entre activos; reversión de la distribución de utilidades de los periodos teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 54 de la Ley 79 de 1998; reversión del producto de la venta de inversiones, propiedad de planta y equipo, intangibles y otros activos, depreciación acumulada, utilidad o pérdida en la venta de los activos, para los años que la CGR tuvo acceso.

La diferencia de \$55.343 millones que dice tener el Fallo 1890 de 2013 y el determinado por el documento extractado de los estados financieros certificados y dictaminados, obedece a que de acuerdo con el trabajo de auditoría realizado a SALUDCOOP EPS OC, el equipo técnico, observó que la entidad registró movimientos contables que no tienen relación con el aseguramiento en salud de los afiliados, en las cuentas dispuestas para la determinación de las actividades de operación, lo que origina la distorsión en la interpretación de los conceptos del estado de flujo de efectivo, tales como:

a) En el rubro de cargos diferidos, la EPS registró conceptos que tienen que ver con mejoras en propiedad ajena (clínicas), considerando estas mejoras en la construcción de clínicas como gastos administrativos conexos con la salud.

b) En el rubro “deudores varios”, se presentan como contabilizaciones: 1) proveedores obras, por valor de \$12.3390 millones por proyectos de infraestructura hospitalaria; 2) registro en otros “deudores varios y ciudadela, por valor de \$70.357 millones de los cuales a nombre de Ciudadela Salud, la suma de \$30.514 millones por la adquisición del paquete accionario, como se estipula en la hipoteca abierta suscrita entre SALUCOOP EPS OC y ciudadela salud.

c) En los rubros del gasto administrativo se registra gastos relacionados con el patrocinio a eventos deportivos que no guardan relación de causalidad con el gasto médico.

- Contrario a lo que concluyen los expertos, no pueden existir diferencias significativas entre los flujos de efectivo de SALUDCOOP EPS OC y los usados por la CGR, dado que la información utilizada por la CGR es la misma preparada por la EPS, entendiendo que en el periodo 1998 a 2001 se aplicó el estado de flujo método indirecto, y para el periodo 2002 a 2010 se aplicó el estado de flujo por el método directo con la misma metodología que la Superintendencia Nacional de Salud y la EPS utilizaron en forma conjunta, y que son los mismos que SALUDCOOP preparó para el periodo 2009 y 2010, calificados por el documento como *oficiales*.

De acuerdo con la elaboración del estado de flujo de efectivo por el método indirecto o directo, que puede ser utilizado indistintamente por la EPS, las actividades de operación, financiación e inversión deben dar el mismo resultado, pero al utilizarlos como parte de las pruebas de auditoría por parte de la Contraloría, pueden originar variaciones que son generadas por la aplicación de las normas del SGSSS.

- Para la elaboración del estado de flujo de efectivo para efectos de establecer el desvío de los recursos, se tuvieron en cuenta los distintos movimientos contables que no son autorizados por el sistema de salud, tales como las inversiones en ciudadela salud, los anticipos a los contratos de obra, las mejoras en propiedad ajena en clínicas, los

contratos de leasing, las promesas de compraventa y los demás desvíos descritos en el fallo con responsabilidad fiscal.

- El dictamen pericial afirma que luego de prestado el servicio de salud y su administración, SALUDCOOP no tiene con los proveedores partidas pendientes, esto es, que se encuentra al día no solo con la prestación del servicio, sino que se agotó el pago oportuno a los prestadores del servicio de salud y proveedores. Sin embargo, a partir del análisis de los flujos de efectivo producto del registro de sobregiro contable, se observó que la EPS gira cheques sin la entrega de los mismos a sus proveedores, haciendo ver desde el punto de vista contable que los proveedores han satisfecho su prestación con el pago oportuno de sus cuentas, solo con la finalidad de presentar estados financieros razonables.

La Superintendencia Nacional de Salud en la Resolución mediante la cual toma posesión de los bienes y haberes de la EPS con el propósito de administrar, determina que una de las razones para la toma se debió a que el giro de cheques disminuye las cuentas por pagar a proveedores, sin embargo la no entrega de los mismos se refleja en el menor valor del monto de las inversiones a constituir con ocasión a las reservas técnicas, circunstancia que podría indicar un manejo contable inadecuado de la información para disminuir el valor de las cuentas por pagar, lo que genera distorsión en la información.

La EPS no puede disponer de los recursos generados en la actividad de operación, excepto los generados en las utilidades, hasta concurrencia del 50% a disposición de los asociados.

- Los cobros NO POS que el documento califica como ingresos propios, en ningún momento la EPS los registró en forma separada a las actividades propias del objeto social del negocio, de hecho, al momento en que fueron causados y pagados, se contabilizaron como COSTOS POS, afectando los recursos de efectivo de la EPS, razón por la cual su reintegro debe volver a la fuente que los utilizó. El registro en contabilidad como “otro ingreso”, no es porque su naturaleza sea calificada como recursos propios, sino porque no es dable acreditar la cuenta del gasto para realizar el ajuste a valor real, una cuenta de gasto solo se acredita al cierre del ejercicio contra la cuenta *pérdidas y ganancias*, como es el caso de los costos POS.

Por solicitud de la intervención, KPMG presentó un informe de auditoría forense, en el que realizó hallazgos en los estados financieros de SALUDCOOP, tales como el incremento, entre los años 2008 y 2010 del 32% anual en la cuenta de sobregiros contables, que se explica, porque a partir del año 2008 tales sobregiros se convirtieron en una de las principales fuentes de financiamiento de SALUDCOOP en sus operaciones NO POS, de acuerdo con el análisis de fuentes y usos del flujo de caja de SALUDCOOP. Al 31 de diciembre de 2010 se observó la existencia de 8.021 cheques por valor de \$266.988 millones correspondientes a cheques girados no entregados.

El informe de KPMG registró que de un total de 56 conciliaciones bancarias, correspondientes al mes de diciembre de 2010, en 30 conciliaciones, es decir, en el 54% se observaron sobregiros contables por un total de \$271.5302 millones, que hicieron que el pasivo registrado en el rubro de “cuentas médicas con terceros” (proveedores del régimen contributivo – servicios NO POS y/o entidades prestadoras del servicio de salud), del balance general de SALUDCOOP al 31 de diciembre de 2010,

no reflejen en sus registros contables el pasivo. A la misma fecha, se observó la radicación y trámite ante el FOSYGA de recobros relacionados con 15.510 facturas que fueron canceladas con cheques girados y no entregados por \$34.484 millones, facturas de las cuales SALUDCOOP ha recibido del FOSYGA al 15 de enero de 2012, recobros por \$16.976 millones.

- Los recursos propios atribuidos a SALUDCOOP solo alcanzaron el 0,37% del total de los ingresos generados.

- En el dictamen pericial se omite que los recursos dispuestos para las actividades de operación de los años 1998 – 2010, deben estar dispuestos en capital de trabajo hasta la cancelación total a los proveedores por la prestación de los servicios en salud.

Los saldos con los prestadores de servicios de salud desde 2010 hasta 2013 se ha incrementado en un 99%, pasando de \$345.749 millones en 2010 a \$689.795 millones en 2013, lo que hace ver la deficiencia en la liquidez que ha presentado SALUDCOOP, porque los recursos se destinaron para algo diferente a la atención en salud de sus afiliados.

- SALUDCOOP EPS OC generó en el periodo 1998-2001 recursos en la operación por un valor de \$118.400.664 miles, de los cuales sólo podía disponer del 50% de los excedentes y los aportes de capital por dicho periodo, los que ascienden a la suma de \$8.246.490 y la diferencia mantenerla en capital de trabajo para el pago a los proveedores que al 31 de diciembre de 2001 ascendía a \$60.193.343 y un sobregiro bancario de \$11.129.473 para un valor de \$71.332.816; y sin embargo realizó inversiones por la suma de \$164.703.485 a valores netos, comprometiendo los recursos del sistema con créditos bancarios por la suma de \$43.206.408, con lo que se concluye que las inversiones realizadas por SALUDCOOP durante ese periodo, fueron generadas con recursos parafiscales. El resultado fue negativo, por la suma de \$3.096.413, lo que traduce que durante ese periodo, no generó efectivo para el sostenimiento financiero de la entidad, comprometiendo el riesgo en salud de los afiliados a la EPS.

Para el periodo 2009-2010, SALUDCOOP utilizó la misma metodología empleada por la Superintendencia Nacional de Salud y la CGR, razón por la cual incluye entre el periodo 2002-2010, en el que la generación de recursos por la operación fue de \$659.607.651, con obligación con terceros por la suma de \$657.021.030, y sin embargo realizó inversiones por \$682.469.352 de los cuales las inversiones en México y Chile se encuentran 100% provisionadas, lo que demuestra la dilapidación de los recursos.

- El efectivo generado en la actividad de operación y dispuesto de acuerdo con la normativa vigente del SGSSS y las sentencias de la Corte Constitucional corresponde el 97% a recursos parafiscales, incluyendo los recobros NO POS que deben retornar a la fuente que los financió, y el 3% a recursos propios, los cuales deben mantenerse en capital de trabajo disponible, líquido y libre de gravámenes para atender las obligaciones por ser aseguradora del riesgo de salud, y la administración de los recursos por ser aseguradora del riesgo en salud de los afiliados. Así, no se puede predicar que el efectivo neto generado en actividades de operación son recursos de libre destinación excepto los recursos propios.

- La situación de SALUDCOOP EPS OC por las decisiones de tipo financiero llevadas a cabo por la administración de SALUDCOOP EPS OC, y que condujeron a registrar pérdidas futuras que afectaron en gran medida la solvencia y equilibrio financiero de la EPS, no se podría comulgar que los estados financieros de la EPS, presentaran razonablemente la situación financiera, la capacidad patrimonial y la liquidez necesaria para atender a sus proveedores y evitar así poner en riesgo la salud de los afiliados.

- SALUDCOOP para el periodo 1998-2010 no demuestra haber usado efectivo para la adquisición de inversiones de largo plazo y adquisición de clínicas y equipo médico científico con recursos propios, toda vez que después de constituir las reservas para el capital de trabajo requerido para el pago oportuno a los proveedores de salud y bajo el entendido que no puede financiar dichas adquisiciones con obligaciones de largo plazo comprometiendo la UPC futura, no se obtienen los recursos requeridos para la realización de las inversiones que hizo SALUDCOOP en el periodo.

4.2.2.1. Respuesta a las objeciones por error grave formuladas en contra del dictamen pericial

a) Respuesta a los reparos de orden jurídico: afirma el apoderado de la parte actora que la CGR no presenta prueba documental o testimonial que permita demostrar someramente la presunta ausencia de imparcialidad de los peritos. No se tipifican ninguna de las causales de impedimento y recusación de que tratan los artículos 218 y 219 de la Ley 1437 de 2011.

El Decreto 806 de 1998 materializa la generalidad contenida en la disposición constitucional y delimita los conceptos financieros con los que se debe financiar la prestación de los servicios de salud. Las afirmaciones que expone el apoderado de la CGR al precisar que se desconoce el artículo 48 de la Constitución, carece de fundamento, dado que el aludido Decreto desarrolla el contenido de la Carta, definiendo que son recursos de destinación específica la Unidad de Pago por Captación – UPC, las cuotas moderadoras y los copagos definidos por el Consejo Nacional de Seguridad Social en Salud.

Si la normativa correspondiente y las autoridades competentes no han señalado que un rubro es parafiscal, mal haría un contador o técnico financiero en suponerle o endilgarle tal rótulo pues no les corresponde como expertos técnicos tal actividad.

La Contraloría en concepto CDSS-DVF-84112 del 13 de mayo de 2010 afirma respecto de la naturaleza de las EPS y su papel en el sistema de seguridad social en salud, que según las reglas universales de seguro, el asegurador devenga la prima en la medida en que transcurre el riesgo cubierto, lo cual significa que la EPS devenga la UPC mensual al final de cada periodo, percibiéndola como ingreso propio.

De lo contrario, si se exige a las EPS gastar la totalidad de la UPC y que nunca se apropiara de la misma, aun cumpliendo con la prestación del servicio en salud que puede o no ser requerido, los particulares estarían obligados a que sin ningún provecho cumplan con su obligación sin obtener ganancia alguna.

Sobre la inversión en infraestructura, tan solo se reguló con ocasión de la expedición de la Ley 1438 en su artículo 23, en el cual se prohibió con toda claridad las inversiones con recursos parafiscales, sin que sean aceptables las interpretaciones restrictivas e

impropias que hace el ente de control con efectos retroactivos y a título de dolo en la conducta desplegada por la demandante.

Por otra parte, el argumento de falta de idoneidad de la experticia que argumenta el abogado defensor es infundada, toda vez que el dictamen pericial aportado tiene como eje central el análisis contable y financiero de unas cifras. El conocimiento de la metodología, así como los procedimientos contables para la apreciación y ejecución de las actividades de la metodología así como los procedimientos contables para la apreciación y ejecución de las actividades son satisfechas con suficiencia por los peritos.

Dentro del dictamen pericial reposa la hoja de vida de los peritos y su recorrido laboral, advirtiendo en todo caso que la demandada no precisó la razón por la cual las capacidades y conocimientos de los peritos son insuficientes.

b) Respuesta a las objeciones de orden técnico:

- La información del Fallo 1890 no fue extraída de los estados financieros auténticos y oficiales; resulta extraño que en el fallo de responsabilidad fiscal la Contraloría no haya llegado a los mismos resultados de los estados financieros auténticos al determinar los flujos de efectivo, ya que independientemente del método que se adopte, al final, el resultado de las variaciones debe ser el mismo. Si no es así, significa que durante el proceso no se consideró toda la información o la que se incluyó no coincide con la de los estados financieros certificados y dictaminados, lo que restaría validez a la información.

Prueba que las cifras no fueron tomadas de los libros auténticos, son las diferencias que se presentan en cada una de las actividades por cada uno de los años considerados en el fallo de responsabilidad fiscal. Si la entidad hubiera tomado las cifras de los estados financieros dictaminados, el "total flujos de efectivo" debe arrojar los mismos resultados; es decir, han debido llegar a los \$73.106.267 miles que dicen los estados financieros certificados, y no los \$121.095.119 miles a los que se refiere la decisión administrativa del órgano de control fiscal.

- El informe técnico no explica cuáles son las normas específicas del SGSSS que en su criterio fueron desatendidas por el dictamen pericial. Tampoco se encuentra que las observaciones contenidas en la Resolución No. 801 de 2011 puedan servir de sustento a una objeción al dictamen pericial, en la medida que ninguna autoridad pública competente ha tachado de falsos los estados financieros, razón por la cual gozan de presunción de legalidad.

- La Superintendencia no aprueba los estados financieros, no obstante, el hecho de no recibirse oportunamente solicitud de ajuste alguno a los mismos, es indicativo de que sirven de base para ser usados por sus correspondientes usuarios, y con base en ellos tomar las decisiones pertinentes. Uno de esos usos es el de validar las fuentes y usos de flujo de efectivo de la entidad, como se hizo en el dictamen pericial anticipado.

En la objeción no se identifican cuáles son los ajustes y su efecto frente al estado de flujos de efectivo, ni estos se encuentran consignados en las decisiones administrativas de la Contraloría. Manifiesta el perito que no le consta que se hayan realizado ajustes a los estados financieros.

Contrario a lo que se afirma en la objeción, la Superintendencia Nacional de Salud no ordenó ajustes a los estados financieros conforme se indica en el Oficio 2-2014-008491 del 20 de febrero de 2014.

- El hecho de que se haya convalidado la metodología utilizada por la CGR para el cálculo de los flujos de efectivo generados por SALUDCOOP, no supone que se convaliden los resultados; de hecho, se presentaron grandes diferencias en los flujos netos de efectivo en todas y cada una de las actividades de operación, financiación e inversión.

- Los criterios utilizados por la Contraloría para determinar qué recursos consideró que estaban afectos o no al aseguramiento en salud, en modo alguno desvirtúa lo concluido en el dictamen pericial, ya que éste se basó en los estados financieros.

El hecho de que algunos libros auxiliares de contabilidad no correspondan a la descripción de las cuentas, no afecta la razonabilidad de los estados financieros, ni la autenticidad de los mismos. Aun siendo posible el uso de recursos en actividades que no correspondieran al aseguramiento en salud, en el dictamen se demostró que la entidad usó para ello recursos propios.

- Si existieran las diferencias en los estados de flujo de efectivo alegadas en las objeciones, no se indica el efecto de tales deficiencias en la determinación de las fuentes y usos de recursos para cada una de las actividades, y como tales diferencias pueden desvirtuar el hecho que SALUDCOOP usó conforme a las normas legales los denominados recursos parafiscales. Tampoco se encuentra que esas diferencias hayan servido de soporte para determinar los supuestos desvíos.

- A pesar de que las cifras de los flujos de efectivo extracontables de la Contraloría son diferentes a los flujos de efectivo oficiales de SALUDCOOP, se advierte que las fuentes de recursos generadas por las operaciones después de prestado el servicio de salud y su administración, más los flujos de efectivo generados por las actividades de financiación son mayores en ambos casos que los flujos aplicados a las actividades de inversión, lo que revela que las inversiones se financiaron con recursos generados en sus actividades y que además queda un superávit de efectivo de \$121.095.112 miles para el flujo de la Contraloría y de \$73.106.267 miles en el flujo de SALUDCOOP.

- La metodología usada en la Resolución No. 296 de 2010 no se realizó conforme a las técnicas de aceptación para los flujos de efectivo, razón por la cual no puede gozar de la credibilidad requerida para estos propósitos, tal y como lo refiere el informe de KPMG de 2010.

- Durante el periodo, SALUDCOOP obtuvo efectivo de \$1.4 billones, los que fueron superiores a los \$1,3 billones considerados como desvío (ya indexados); es decir que SALUDCOOP después de todos los gastos e inversiones que en opinión de la CGR no guardan relación con el gasto médico, aún tuvo superávit de efectivo de \$88.245 millones adicionales, cifra que depurada con los gastos que fueron doblemente incluidos (resultados del excedente neto y sumados al supuesto desvío determinado por la CGR) arroja un superávit de recursos propios de SALUDCOOP de \$452.734 millones, cifras con las cuales se resistiría cualquier tipo de análisis.

- El periodo 1998-2001 claramente muestra que los flujos de efectivo generados en actividades de operación y de financiación (\$176.907.595 miles) permitieron la realización de las inversiones (\$164.703.486 miles), quedando un superávit de tesorería de \$12.204.109 miles, sin que haya desvío de los recursos; por el contrario, aún quedaron recursos disponibles por más de \$12 mil millones de pesos.

- El informe de objeciones no señala la normativa técnica legal para considerar que los recursos disponibles solo lo están después de que se han pagado todos los proveedores, además, el criterio desconoce el hecho de que tratándose de los flujos de efectivo, lo que realmente se consideran son los flujos (entrada y salidas de efectivo), sin considerar los saldos pendientes por cobrar o por pagar, por el simple hecho de que no se ha generado movimiento de efectivo.

Si en aras de discusión se acepta incluir los saldos pendientes por pagar para concluir que se ha prestado el servicio de salud y su administración, es evidente que también deberán considerarse los saldos pendientes por cobrar por conceptos similares, entre ellos los adeudados por el FOSYGA, ya que sería injusto solo considerar los saldos por pagar.

El hecho que se emitan cheques y no se entreguen (con el efecto que ello tiene en la reducción contable del efectivo y la cuentas por pagar, sin que se haya hecho efectivamente el pago), lo que hace es reducir el efectivo disponible por parte de SALUDCOOP, restringiéndole de esta manera su capacidad de disponer de esas sumas. Si los cheques no son restados del saldo del disponible, se convierten en saldos disponibles a favor de SALUDCOOP, es decir, que se produciría el efecto contrario al que es objeto de crítica por la CGR.

Si bien según la normativa cooperativa SALUDCOOP puede disponer del 50% de las utilidades, no es cierto que por este solo hecho la EPS no pueda obtener recursos de otras fuentes, por ejemplo de financiación, o bien de la misma operación para atender los demás gastos e inversiones que considere necesarios o adecuados para el desarrollo de sus operaciones.

La totalidad de los excedentes obtenidos por SALUDCOOP son recursos propios que la entidad podrá usar para lo que considere pertinente conforme a las normas legales y estatutarias.

- No se encuentra soporte en el informe técnico ni en el fallo de responsabilidad fiscal para afirmar que los créditos de tesorería suplen el tiempo que el FOSYGA se toma para la aprobación de las declaraciones de giro y compensación. La objeción no demuestra que los créditos de corto plazo fueron utilizados exclusivamente para financiar la operación o reponer capital de trabajo; por el contrario, se demostró que los créditos bancarios tanto de corto como de largo plazo, fueron destinados a inversiones y los gastos que cuestiona el Fallo 1890. En el día a día de los negocios los créditos de tesorería pueden tener fines diferentes, sin que se pueda concluir que tales recursos sólo puedan destinarse al gasto médico y su administración.

- Nada excluye la posibilidad de que una EPS pueda tener recursos líquidos disponibles con otros fines, es decir, que no sean recursos temporales del sistema.

- En el informe técnico se confunde la gestión adecuada del riesgo de liquidez de las EPS con el uso irregular de recursos parafiscales. Una supuesta gestión inadecuada del riesgo de liquidez de la EPS no puede llevar a concluir que la EPS está usando recursos del sistema en inversiones y gastos que no corresponden al gasto médico y su administración. Una cosa es la gestión adecuada del riesgo de liquidez, propio de cualquier entidad, y otra muy distinta es que se usen recursos parafiscales por fuera de las normas legales.

- El informe de objeciones no señala la normativa técnica legal para considerar que los recursos disponibles solo lo están después de que se han pagado todos los proveedores, criterio que desconoce el hecho de que tratándose de flujos de efectivo, lo que se considera son los flujos (entradas y salidas de efectivo) que salen y entran, sin considerar los saldos pendientes por cobrar o por pagar por el hecho de que no se ha generado movimiento de efectivo.

Si se acepta incluir los saldos pendientes por pagar para concluir que se ha prestado el servicio de salud y su administración, es evidente que también deberán considerarse los saldos pendientes por cobrar por conceptos similares, entre ellos los adeudados por el FOSYGA. A 31 de diciembre de 2010 las cuentas por cobrar al FOSYGA ascendían a \$526.980 millones, en tanto que el pasivo por pagar a proveedores más sobregiros contables era de \$355.222 millones.

- No es cierto que la expresión “ente económico” solo deba predicarse de las entidades vigiladas por la Superintendencia de Sociedades y no sea predicable para las EPS, más aun cuando en el fallo de responsabilidad fiscal se indica que si son entes económicos.

- No se encuentra soporte legal ni técnico en el informe técnico ni en el Fallo No. 1890 para afirmar que los créditos de tesorería suplen el tiempo que el FOSYGA se toma para la aprobación de las declaraciones de giro y compensación.

No existe fundamento alguno para desconocer que las EPS son organizaciones que están permanente generando recursos propios y administrando recursos de terceros, razón por la cual es admisible que se endeude sin que ello ponga en peligro los recursos de la UPC. En el caso de SALUDCOOP es evidente que se generaron recursos propios en exceso para atender todas sus obligaciones, incluso aquellas relacionadas con el gasto médico y su administración en razón de que los recursos recibidos por este propósito no fueron suficientes.

- Las objeciones no se centran en desvirtuar que legalmente los recursos NO POS pertenezcan a la EPS, tal como lo establece el Decreto 806 de 1998 y lo conceptuó la CGR en el Oficio No. 2010EE33513 del 13 de mayo de 2010 y el concepto del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, según radicado 2-2005-029898 del 10 de mayo de 2005.

- El uso de sobregiros contables es parte de la estrategia de tesorería que tiene cualquier ente económico para atender sus obligaciones. El uso de este mecanismo por parte de la EPS no hace presumir ni prueba que se estén destinando recursos parafiscales en conceptos diferentes al gasto médico y su administración; el uso de sobregiros puede ser útil para atender tales gastos en salud. Los sobregiros contables están previstos en la normativa contable como efectivo y equivalentes al efectivo,

prueba de ello es el uso de los códigos PUC del pasivo 210505 denominado “sobregiros bancario (sic)” y 210507 “sobregiro contable”, de la Resolución 724 de 2008.

- El reconocimiento de las provisiones al rubro “recobros NO POS”, no tiene efecto en el resultado neto de los flujos de efectivo, debido a que esos ajustes no generan entrada o salida de efectivo. Las provisiones son reconocimientos contables que reducen el valor de un activo como gastos, sin que ello implique salida de efectivo, luego su reconocimiento bajo ninguna circunstancia va a afectar los recursos disponibles de SALUDCOOP.

- En modo alguno a SALUDCOOP se le equiparó en el informe pericial a una empresa vigilada por Supersociedades, lo que se hizo fue analizar sus fuentes y usos de efectivo, como se hace con todo ente económico, ya que esa fue la base que se usó para el dictamen pericial. Las únicas normas contables especiales aplicables a las EPS son las establecidas por la Superintendencia Nacional de Salud en el correspondiente plan único de cuentas, las cuales fueron atendidas para elaborar el dictamen pericial.

Tratándose de la determinación de fuentes y usos de efectivo, el principio y los procedimientos son los mismos, independientemente de la calidad del ente económico, porque lo que se analiza son los ingresos y salidas de efectivo. Por muy especial que sea la regulación, no se afecta la determinación de los flujos de efectivo.

- Quedó demostrado en el dictamen pericial que SALUDCOOP usó sus propios recursos para atender el gasto médico y su administración, porque no alcanzaron los denominados recursos parafiscales, así como para aquellos gastos e inversiones que la CGR no acepta que tengan relación con el gasto médico y su administración.

Las utilidades operacionales obtenidas en cada año anterior al que se realizan las inversiones y gastos calificados como desvío de recursos, más los ingresos no operacionales entre 1998 a 2010, arrojan un total agregado de recursos propios por \$1.022.088.093 miles; tomando el año anterior, debido a que es la utilidad del año anterior la que se utiliza en el siguiente año para efectuar las inversiones. Los recursos más la financiación bancaria por \$472.607.168 miles y las fuentes por venta de inversiones en \$82.405.852 miles, arrojan un agregado consolidado por \$1.577.101.113 miles, los cuales son fuentes suficientes para realizar las inversiones y gastos que fueron considerados por el Fallo 1890 como desvío de recursos por \$1.348.705.220 miles, confirmando que fueron producto del uso de recursos surgidos en sus actividades de operación y de financiación.

Después de prestado integralmente el POS y cubiertos los gastos de administración según las normas contables, y cumplida la finalidad específica para la cual están destinados los recursos del sistema de seguridad social en salud, las EPS pueden realizar inversiones en infraestructura y modernización tecnológica al servicio de los usuarios, con los excedentes mensuales de liquidez o ganancias legítimas derivadas de los recursos parafiscales que recibe por UPC. Los remanentes de caja, excedentes del recurso o utilidades, según sea el caso, una vez cumplida la finalidad para cual fueron previstos, son susceptibles de libre utilización por parte de la EPS.

- Los recursos con destinación específica disponibles por valor de \$11.615.315.856 miles, fueron los disponibles para los pagos a los prestadores de servicio de salud y a los gastos administrativos admisibles para la CGR por \$11.891.572.552 miles, con lo

cual se concluye que SALUDCOOP atendió con recursos propios el faltante de \$276.256.996 miles.

- El dictamen pericial se basó fundamentalmente por lo dicho en el artículo 8° del Decreto 806 de 1998, y dado que se trata de un dictamen contable, no se entra en disquisiciones jurídicas adicionales.

- El EBITDA se usa para determinar la ganancia o utilidad obtenida por la empresa, según certificación de la Cámara de Comercio del 11 de abril de 2013. El EBITDA como medida de las ganancias o utilidades líquidas obtenidas, más la financiación bancaria, más las fuentes provenientes de la venta de inversiones, constituyen recursos propios adicionales a los recursos patrimoniales.

- La Corte Constitucional en sentencia C-262 de 2013 expresó el beneficio económico, rentabilidad o excedente que obtiene una EPS, precisando que se pueden obtener excedentes con el manejo de la UPC. A su vez, parte de los gastos de administración que corresponde a su utilidad, la EPS puede adquirir los activos fijos que sean necesarios para su actividad, tales como la infraestructura médica.

- La CGR desconoció sin argumentos técnicos y legales que SALUDCOOP generó \$ 1 billón 43 mil millones de pesos por concepto de su operación. También desconoció el efectivo obtenido en las actividades de financiación e inversión que según los estados financieros auténticos de SALUDCOOP corresponden a \$555.012 millones de pesos. La empresa generó y obtuvo como recursos propios en actividades de operación, financiación y de inversión durante el periodo 1998-2010 el valor de \$1.598.580 millones de pesos.

SALUDCOOP generó y obtuvo recursos propios suficientes para asumir las inversiones y los gastos considerados por la CGR como presuntos desvíos, obteniendo un total de superávit de efectivo después de descontar el supuesto desvío determinado por la CGR por el valor de \$614.365 millones de pesos.

El excedente de flujo de efectivo de SALUDCOOP para el periodo 1998 – 2010 de \$1.598.580 millones, es muy superior al supuesto desvío determinado por la CGR por \$1.348.705 millones, cuyos conceptos tienen discusión jurídica, pero que demuestran que hubo recursos propios suficientes en SALUDCOOP sin comprometer los recursos de la salud.

Aun sin depurar los gastos administrativos y financieros objetados por la CGR, para evitar que se descuenten dos veces, se deben deducir del supuesto desvío por valores de \$165.286 millones y \$199.202 millones, en virtud de que ya han sido considerados en el estado de resultados, disminuyendo el excedente neto en esas cuantías.

Tomando los recursos generados aceptados por la CGR, más los recursos propios generados por SALUDCOOP (desestimados por la entidad demandada), no hubo desviación de recursos, todo lo contrario, SALUDCOOP generó recursos adicionales propios por valor de \$370.007 millones.

- SALUDCOOP EPS OC ha contabilizado en forma adecuada sus registros de ingresos por UPC y sus demás ingresos como los costos de la prestación del servicio de salud

y su administración, siguiendo las instrucciones que en materia contable ha dispuesto el Plan Único de Cuentas emitido por la Superintendencia Nacional de Salud.

- El grupo de reacción inmediata de la Contraloría General de la República en el Oficio No. 82113 concluyó que los recursos parafiscales girados pro la Nación a SALUDCOOP EPS por cada afiliado o beneficiario han sido utilizados en la prestación del POS y no en fines distintos, por ello no existe mérito alguno para iniciar actuación procesal que conduzca a establecer responsabilidad fiscal por el mismo motivo.

4.2.1.2. Posición de la Sala respecto de la objeción al dictamen pericial

En el dictamen pericial anticipado aportado por la demandante, los expertos precisaron que *“para los efectos del presente informe se usaron los estados financieros certificados por la propia SALUDCOOP EPS y debidamente dictaminados, todo con base en lo indicado en el artículo 39 de la Ley 22 de 1995”*²⁷. De la misma manera en la audiencia de pruebas llevada a cabo el 10 de mayo de 2016, el señor perito, Luís Humberto Ramírez Barrios, se refirió al objetivo del dictamen pericial, indicando que se trataba de *“determinar si desde el punto de vista contable y técnico si hubo o no desvío de recursos parafiscales por parte de SALUDCOOP a partir del análisis de los estados financieros dictaminados para el periodo comprendido entre 1998 y 2010 inclusive”*²⁸.

En cuanto a la metodología utilizada para la elaboración del dictamen pericial precisó:

“tomé como base los estados financieros dictaminados por la revisoría fiscal y certificados por el representante legal y el contador bajo cuya responsabilidad se prepararon estos estados financieros de conformidad con lo establecido en el Código de Comercio modificado por la Ley 222 de 1995. ¿cuáles estados financieros?, 1998 a 2010 inclusive. Estos estados financieros por ser dictaminados y por ser certificados por Ley se presumen auténticos a menos que haya habido una solicitud de corrección de los mismos, estos estados financieros que nosotros tomamos como referencia son auténticos por virtud de lo establecido en el artículo 39 de la Ley 222 del 95.

*(...) estos estados financieros que nosotros tomamos como referencia, ninguno ha sido modificado, es decir, todos siguen gozando de la autenticidad que establece la misma Ley 222 de 1995. En efecto esos estados financieros en ninguno de los casos fueron modificados, ninguno, del 98 al 2010, razón por la cual conforme a la revisión que adelantó la Superintendencia, todos estos estados financieros cumplieron con los requisitos legales y financieros, y repito, no fueron en ningún caso modificados, de hecho, hay dos comunicaciones posteriores de la Superintendencia Nacional de Salud en donde declara que efectiva nunca ordenó modificar dichos estados financieros”*²⁹.

A su vez, el señor perito en la diligencia, contestando las preguntas formuladas por la Contraloría General de la República, también recalcó que el dictamen pericial se soportó en los estados financieros de SALUDCOOP EPS OC, en los siguientes términos:

²⁷ EXPEDIENTE. Cuaderno Anexos No. 4. Prueba pericial anticipada. Folio 6.

²⁸ EXPEDIENTE. Cuaderno principal. CD obrante a folio 444. Archivo de video. Minuto 52:18.

²⁹ *Ibíd.* Minuto 52:42.

i) - Pregunta del apoderado de la CGR: “¿Dr. Ramírez cuales fueron las fuentes de información que ustedes tuvieron en cuenta para elaborar el dictamen pericial?”

- Respuesta del perito: “los estados financieros auténticos que se adjuntaron al dictamen pericial, 1998 a 2010 inclusive”³⁰.

ii) - Pregunta del apoderado de la CGR: “¿conoce usted el fundamento del fallo y sus confirmatorios en punto del papel desempeñado por la revisoría fiscal de SALUDCOOP?”

- Respuesta del perito: “sobre ese aspecto no trató mi dictamen, si usted revisa integralmente mi dictamen ahí no hablo de la revisoría fiscal, sencillamente me baso en los estados financieros auténticos. Tomo las cifras de allí y las cotejo con las cifras del fallo 01890, luego no entro en disquisiciones de si la revisoría fiscal hizo o no hizo, si el representante legal hizo o no hizo, razón por la cual, no estoy en capacidad de responder a su pregunta”³¹.

iii) - Pregunta del apoderado de la CGR: “Dr. Ramírez por favor explique la siguiente expresión de su dictamen: “el presente trabajo no tiene como objeto realizar una auditoría de estados financieros”, página 5”.

- Respuesta del perito: “Que significa esto, que nosotros no entramos a auditar los estados financieros que de entrada consideramos auténticos para todos los efectos legales; es decir, no entramos a revisar documentación, no entramos a revisar en detalle información, porque no teníamos acceso a la misma y no estaba en el alcance del dictamen. Es decir, tomamos únicamente las cifras partiendo, repito, de su autenticidad”³².

iv) - Pregunta del apoderado de la CGR: “Dr. Ramírez, ¿para elaborar su informe ustedes tuvieron en cuenta la circular conjunta 122 de la Superintendencia Nacional de Salud, y 036 de la Junta Central de Contadores?”.

- Respuesta del perito: “Tuvimos en cuenta las normas que están citadas expresamente en el dictamen pericial, porque repito, tomamos como referencia los estados financieros auténticos, y de ahí extractamos la información que cotejamos con la información, las cifras que están plasmadas en el fallo 01890”³³.

v) - Pregunta del apoderado de la CGR: “Dr. Ramírez para elaborar su dictamen ustedes señalan la existencia de recursos suficientes para gastos médicos y administrativos de una EPS, conforme a la diapositiva 28 que acabamos de ver, ¿qué entienden ustedes por gastos médicos y administrativos de una EPS?”.

- Respuesta del perito: “Su señoría, no exactamente como entiendo yo, vuelvo y repito, mi análisis se basó en lo que dicen los estados financieros, y en los estados financieros y estados de flujos de efectivo hay un concepto que se llama “gastos médicos”, yo tomé eso, luego no hice análisis de si eso que está ahí es gasto médico o no, lo tomé de ahí como tomé todas las cifras”³⁴.

Para la Sala no hay controversia respecto que los estados financieros de SALUDCOOP constituyeron el soporte metodológico del dictamen pericial anticipado aportado por la parte actora, debe advertir la Sala que varios de los argumentos de la objeción a la

³⁰ Ibíd. minuto: 01:58:23.

³¹ Ibíd. minuto: 02:00:30.

³² Ibíd. minuto: 02:01:40.

³³ Ibíd. minuto: 02:04:48.

³⁴ Ibíd. minuto: 02:06:34.

experticia, se sustentaron precisamente en denunciar supuestas falencias de tales estados financieros, descubiertas por la revisión y desglose de la información financiera de la empresa a nivel auxiliar y de la revisión de las partidas, lo que llevó a la entidad demandada a aseverar a través del equipo técnico contable, que se registraron movimientos contables que no tienen relación con el aseguramiento en salud de los afiliados, en las cuentas dispuestas para la determinación de las actividades de operación, lo que originó la distorsión en la interpretación de los conceptos del estado de flujo de efectivo.

La cuestión versa entonces en establecer si la Contraloría General de la República tenía la competencia para cuestionar los estados financieros auténticos, respecto de los cuales la Superintendencia Nacional de Salud presuntamente no había hecho observación alguna. Acto seguido debe verificarse si los hallazgos de la CGR son suficientes para derrotar la presunción de legalidad que recae sobre los estados financieros de SALUDCOOP EPS OC, planteamientos que en caso de ser afirmativos, indudablemente darán lugar a desestimar el dictamen pericial anticipado, al tener por fundamento unos estados financieros cuestionados y que no reflejan la realidad financiera de la EPS.

4.2.1.2.1. Potestad de la Contraloría General de la República para cuestionar o desestimar los estados financieros de una compañía sometida a control fiscal

Sea lo primero referir que el artículo 37 de la Ley 222 de 1995 *“por la cual se modifica el Libro II del Código de Comercio, se expide un nuevo régimen de procesos concursales y se dictan otras disposiciones”*, prescribe:

“ARTICULO 37. ESTADOS FINANCIEROS CERTIFICADOS. El representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado los estados financieros deberán certificar aquellos que se pongan a disposición de los asociados o de terceros. La certificación consiste en declarar que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros”.

Los estados financieros certificados de SALUDCOOP, implican que el representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado, certifican que fueron verificadas previamente las afirmaciones contenidas en ellos, que se encuentran conforme al reglamento y que fueron tomadas fielmente de los libros.

Lo anterior en concordancia con el artículo 57 del Decreto 2649 de 1993 *“por el cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia”*, que establece:

“ARTICULO 57. VERIFICACION DE LAS AFIRMACIONES. Antes de emitir estados financieros, la administración del ente económico debe cerciorarse que se cumplen satisfactoriamente las afirmaciones, explícitas e implícitas, en cada uno de sus elementos.

Las afirmaciones, que se derivan de las normas básicas y de las normas técnicas, son las siguientes:

Existencia - los activos y pasivos del ente económico existen en la fecha de corte y las transacciones registradas se han realizado durante el período.

Integridad - todos los hechos económicos realizados han sido reconocidos. Derechos y obligaciones - los activos representan probables beneficios económicos futuros (derechos) y los pasivos representan probables sacrificios económicos futuros (obligaciones), obtenidos o a cargo del ente económico en la fecha de corte.

Valuación - todos los elementos han sido reconocidos por los importes apropiados.

Presentación y revelación - los hechos económicos han sido correctamente clasificados, descritos y revelados”.

En cuanto a los estados financieros dictaminados, referidos en el dictamen pericial anticipado, el artículo 48 de la Ley 222 de 1995 establece:

“ARTICULO 38. ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS. (Aparte tachado declarado inexecutable en Sentencia C-290/97 de la H. Corte Constitucional) Son dictaminados aquellos estados financieros certificados que se acompañen de la opinión profesional del revisor fiscal o, a falta de éste, del contador público independiente que los hubiere examinado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

<Aparte tachado declarado inexecutable en sentencia C-290/97> Estos estados deben ser suscritos por dicho profesional, anteponiendo la expresión "ver la opinión adjunta" u otra similar. El sentido y alcance de su firma será el que se indique en el dictamen correspondiente, ~~que contendrá como mínimo las manifestaciones exigidas por el reglamento.~~

Cuando los estados financieros se presenten conjuntamente con el informe de gestión de los administradores, el revisor fiscal o contador público independiente deberá incluir en su informe su opinión sobre si entre aquéllos y éstos existe la debida concordancia”.

Se entienden entonces dictaminados los estados financieros certificados que se acompañan de la opinión profesional del revisor fiscal o a falta de este, del contador público independiente. En lo que atañe a SALUDCOOP EPS OC, los estados financieros correspondientes a los años 1998 a 2010 cuentan con el dictamen de revisor fiscal³⁵, respecto del cual se entiende que siguió los parámetros descritos en el artículo 208 del Código de Comercio, que prescribe:

“ARTÍCULO 208. <CONTENIDO DE LOS INFORMES DEL REVISOR FISCAL SOBRE BALANCES GENERALES>. El dictamen o informe del revisor fiscal sobre los balances generales deberá expresar, por lo menos:

- 1) Si ha obtenido las informaciones necesarias para cumplir sus funciones;*
- 2) Si en el curso de la revisión se han seguido los procedimientos aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas;*
- 3) Si en su concepto la contabilidad se lleva conforme a las normas legales y a la técnica contable, y si las operaciones registradas se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la asamblea o junta directiva, en su caso;*
- 4) Si el balance y el estado de pérdidas y ganancias han sido tomados fielmente de los libros; y si en su opinión el primero presenta en forma fidedigna, de acuerdo con*

³⁵ EXPEDIENTE. Cuaderno: anexos No. 4. prueba pericial anticipada. Folios 86 a 175.

las normas de contabilidad generalmente aceptadas, la respectiva situación financiera al terminar el período revisado, y el segundo refleja el resultado de las operaciones en dicho período, y

5) Las reservas o salvedades que tenga sobre la fidelidad de los estados financieros”.

Por otra parte, conforme al artículo 39 de la Ley 222 de 1995 *“salvo prueba en contrario, los estados financieros certificados y los dictámenes correspondientes se presumen auténticos”.*

Así, los estados financieros de SALUDCOOP, certificados por el representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado, y dictaminados por el revisor fiscal, se *presumen* auténticos salvo prueba en contrario, motivo por el cual los peritos de la prueba anticipada afirmaron que como la Superintendencia Nacional de Salud, entidad que ejerce vigilancia y control sobre las EPS (conforme lo dispone el artículo 4° del Decreto 1259 de 1994 *“por el cual se reestructura la Superintendencia Nacional de Salud”*) no había efectuado observaciones a tales estados, debía mantenerse su autenticidad, siendo los estados fuente válida y suficiente para el análisis contable de los fundamentos que dieron lugar al fallo con responsabilidad fiscal.

En efecto la Superintendencia Nacional de Salud ejerce la competencia de velar por el cumplimiento de las normas vigentes en materia contable, margen de solvencia y patrimonios mínimos de las entidades promotoras de salud, tal y como lo refirió en la circular externa No. 000137 del 6 de agosto de 2002 *“instrucciones en materia de información contable, administrativa, estadística y de margen de solvencia”*, motivo por el cual, se encuentra facultada incluso para imponer sanciones por desconocimiento de tales prescripciones en uso de la potestad que le otorga el artículo 230 de la Ley 100 de 1993.

Sin embargo, ello no quiere decir que esta competencia excluya la posibilidad del análisis y revisión de la información contable por parte de otras entidades que desde otros ámbitos ejerzan funciones de control, como lo es el caso de la Contraloría General de la República en materia de control fiscal, es decir, de la revisión de la gestión fiscal de las entidades promotoras de salud que manejen fondos o bienes del Estado, en este caso, los recursos de la seguridad social en salud.

En ese sentido, cobra relevancia lo dispuesto en el artículo 267 Constitucional al establecer en su inciso 3°:

ARTICULO 267. El 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.

(...)

*La vigilancia de la gestión fiscal del Estado **incluye el ejercicio de un control financiero**, de gestión y de resultados, fundado en la eficiencia, la economía, la equidad y la valoración de los costos ambientales. En los casos excepcionales, previstos por la ley, la Contraloría podrá ejercer control posterior sobre cuentas de cualquier entidad territorial”* (negrilla fuera del texto).

El aludido *“control financiero”*, referido en la norma constitucional como parte del vigilancia de la gestión fiscal del Estado ejercida por la Contraloría General de la

República, se encuentra definido en el artículo 10 de la Ley 42 de 1993 “sobre la organización del sistema de control fiscal financiero y los organismos que lo ejercen” así:

“Artículo 10º.- El control financiero es el examen que se realiza, con base en las normas de auditoría de aceptación general, para establecer si los estados financieros de una entidad reflejan razonablemente el resultado de sus operaciones y los cambios en su situación financiera, comprobando que en la elaboración de los mismos y en las transacciones y operaciones que los originaron, se observaron y cumplieron las normas prescritas por las autoridades competentes y los principios de contabilidad universalmente aceptados o prescritos por el Contador General”.

El control fiscal, como parte de la vigilancia de la gestión fiscal, implica el examen, con base en las normas de auditoría de aceptación general de los estados financieros de una entidad, que reflejen razonablemente el resultado de sus operaciones y los cambios en su situación financiera, comprobando que en su elaboración y en las transacciones y operaciones que los originaron, y si se observaron y cumplieron las normas prescritas por las autoridades competentes y los principios de contabilidad universalmente aceptados o prescritos por el Contador General de la Nación.

Tal análisis de competencia de la Contraloría General de la República, puede ser ejercido por la entidad de forma autónoma, sin recurrir a criterios de evaluación financiera, operativo y de resultados de la Superintendencia Nacional de Salud, tal y como lo señaló la H. Corte Constitucional al precisar:

“11.3. Considerando que la autonomía administrativa constituye una garantía del órgano fiscalizador para ejercer sin injerencias ni intervenciones de otras autoridades públicas las funciones que le son asignadas por la Carta, es indiscutible que sujetar el ejercicio del control fiscal sobre las EPS y las Cajas de Compensación, a las pautas que previamente le fijen las Superintendencias de Subsidio Familiar y de Salud, afecta sustancialmente sus competencias constitucionales, y por ende, restringe sin fundamento válido alguno la función pública de fiscalización.

11.4. En la medida en que el numeral 1º del artículo 268 Superior le asigna a la Contraloría la función exclusiva y excluyente de “prescribir los métodos y la forma de rendir cuentas los responsables del manejo de fondos o bienes de la nación e indicar los criterios de evaluación financiera, operativo y de resultados”, resulta contrario a este mandato constitucional que sean las superintendencias, que son organismos de creación legal a quienes la Carta no asigna funciones de esa naturaleza, las que: (i) definan los criterios de evaluación financiera y los mismos deban ser aceptados sin la posibilidad de ser modificados por las contralorías; (ii) hagan entrega a las contralorías de los informes presentados a las entidades fiscalizadas, sin que éstas los puedan pedir directamente; (iii) deba acudir a ellas cuando sean necesarios controles fiscales permanentes sobre las entidades vigiladas; (iv) y prevalezcan sus criterios cuando se trate de reglas contables o presentación de estados financieros. Contrario al sentido literal de la preceptiva acusada, por mandato expreso de la disposición constitucional citada, es el criterio del Contralor General de la República y no el de las Superintendencias, el que debe prevalecer en materia contable.

11.5. Estas atribuciones otorgadas por la norma acusada a las Superintendencias de Subsidio Familiar y Salud, sin duda ninguna también van en contra vía de la autonomía jurídica del órgano de control fiscal, en cuanto condiciona la efectividad de sus actuaciones al control y revisión de autoridades que no tienen asignada esa competencia. De acuerdo a lo expresado por la jurisprudencia, se entiende violada

la autonomía jurídica de la Contraloría, cuando una norma “somete al supremo director de un órgano de control a algún tipo de dirección funcional o jerárquica en asuntos que, conforme a la Constitución Política, son de su competencia”³⁶
(subrayado fuera del texto).

En salvaguarda de lo dispuesto en el numeral 1º del artículo 268 de la Constitución Política³⁷, la Contraloría General de la República no puede supeditarse a los criterios de evaluación financiera que efectúe la Superintendencia Nacional de Salud, ni a los controles que haga tal entidad sobre sus entidades vigiladas (en este caso las EPS) cuando sea necesario efectuar el control fiscal. De la misma manera, los criterios en materia de reglas contables o presentación de estados financieros que tenga la Superintendencia Nacional de Salud, no prevalecen sobre los que disponga la Contraloría General de la República.

Así, debe darse plena prevalencia a la autonomía jurídica del órgano de control fiscal, motivo por el cual, se encuentra autorizado para revisar los estados financieros de SALUDCOOP EPS OC, incluso sin la formulación de objeción alguna a tales estados en los periodos correspondientes al año 1998 a 2010 por parte de la Superintendencia Nacional de Salud, como ha referido de manera insistente el perito a lo largo de este proceso, y por tanto es pertinente analizar si los hallazgos referidos por el ente de control fiscal, son adecuados como sustento de la decisión de responsabilidad fiscal.

4.2.1.2.2. Hallazgos de la Contraloría General de la República en el proceso en sede administrativa que cuestionan lo consignado en los estados financieros de SALUDCOOP EPS OC

La Contraloría General de la República, a través de sus funcionarios de apoyo técnico contable y apoyo técnico financiero, elaboró el informe técnico contable y financiero de la indagación preliminar No. 010 del 4 de abril de 2011³⁸, el cual sirvió de base para la decisión adoptada en el fallo con responsabilidad fiscal demandado en este proceso, en el cual se destaca que fueron consideradas diversas fuentes de información de entidades que realizaron estudios técnicos como son: i) la Resolución No. 296 del 11 de febrero de 2010 de la Superintendencia Nacional de Salud, que estableció la existencia de una presunta desviación de recursos, utilizados en la adquisición de activos y otras operaciones glosadas en los informes de visita, durante los periodos 2004 a 2008; ii) la sanción impuesta por la Superintendencia de Industria y Comercio en contra de SALUDCOOP EPS OC, y su agremiación ACEMI por la realización de prácticas anticompetitivas, y la negación acordada para imponer barreras de acceso a medicamentos, servicios y procedimientos incluidos en el POS para luego recobrarlos al sistema y presionar un incremento de la Unidad de Pago por Capitación – UPC; iii) el estudio elaborado por la Universidad Nacional de Colombia a través del Centro de Investigaciones para el Desarrollo, en el que se establecieron inconsistencias en la

³⁶ ESCOBAR GIL, Rodrigo (M.P.) (Dr.). H. Corte Constitucional. Sentencia C-655/03. Referencia: expediente D-4433.

³⁷ Constitución Política de Colombia. Artículo 268: ARTICULO 268. El Contralor General de la República tendrá las siguientes atribuciones:

(...)

1. Prescribir los métodos y la forma de rendir cuentas los responsables del manejo de fondos o bienes de la Nación e indicar los criterios de evaluación financiera, operativa y de resultados que deberán seguirse.

³⁸ EXPEDIENTE. Cuaderno principal. USB obrante a folio 278. Archivo: “904242 CLAUDIA ISABEL MEDINA IP 010 2011 SALUDCOOP CARPETA PRINCIPAL 65 (12933 - 12972)”.

información que reportan las EPS para la fijación de la UPC, sobrecostos en medicamentos y otros hallazgos; información y documentación obtenida de la EPS SALUDCOOP en desarrollo de la indagación preliminar.

De la misma manera, el testigo técnico, señor Mariano Bernal Cárdenas, en la audiencia de pruebas surtida el 10 de mayo de 2016, ante la pregunta del apoderado de la Contraloría General de la República sobre si era posible que los peritos formularan el dictamen exclusivamente con el análisis de los estados financieros de SALUDCOOP E.P.S., respondió:

*“Este sistema de salud que nace con la Ley 100 con siete reformas legales, con decretos modificatorios, con acuerdos del Consejo, con circulares de la Superintendencia, con tanta normatividad que tiene, a partir de unos estados financieros que una EPS presenta, no puedo establecer un hallazgo fiscal como lo determinó la Contraloría General. Para poder establecer un hallazgo fiscal, debo tener en consideración y como lo hizo la Contraloría, (...) **1º. Los estados financieros dictaminados y certificados; el dictamen del revisor fiscal se consideraron en su totalidad, se consideró la circular conjunta entre la Super y la Junta Central de Contadores (...). Las actas de asamblea general de socios (...) La actas del Consejo de Administración (...) los comprobantes de contabilidad, (...) los auxiliares contables a nivel 8, es decir, detallado.** Sra. Magistrada, tanto la Supersalud como la Contraloría, se hizo el trabajo a nivel 8, que quiere decir a nivel auxiliar, a nivel partida por partida, a nivel particular por particular, persona por persona, para poder establecer el daño fiscal, no a partir de los estados financieros; el estado financiero me dio indicios de que hubo un desvío de recursos, pero para demostrarlo la contraloría en el fallo tuvo que tomar partida por partida, (...) vgr. Saludcoop en un estado financiero que dice “deudores varios”, que vale, no recuerdo en este momento la cifra, un estado financiero no me dice con exactitud cual es el contenido de ese “deudor vario”, un auxiliar de la cuenta a nivel 8 si, y entonces allí es donde se detecta que SALUDCOOP tiene operaciones con CIUDADELA SALUD, una IPS de alto rendimiento, de alta tecnología, en donde SALUDCOOP incursiona de la siguiente manera, primero le hace un préstamo a su dueño, préstamo que una EPS no puede hacer, a menos que lo haga de los recursos propios, pero SALUDCOOP no me demostró que esas platas salieron del recurso propio, salieron de parafiscales. Ese préstamo que le hace la EPS SALUDCOOP a este señor para la adquisición definitiva de aportes de acciones, nos preguntamos, ¿son actividades propias de la operación, del objeto social que tiene SALUDCOOP que es el aseguramiento en salud?, no, no señor, esa es una inversión que hace SALUDCOOP a través de un préstamo, préstamo que no está autorizado. Entonces, con tener una cifra que no le es autorizada dentro de un rubro que si le es autorizado, SALUDCOOP está en la norma pero riñendo con ella; porque la EPS tiene un Plan Único de Cuentas, y ese Plan Único de Cuentas le dice que puede utilizar los deudores varios como parte de sus operaciones, pero si allí contiene una partida que no le corresponde al sistema de salud que es el aseguramiento, que tiene que hacer la Contraloría ¿tomarlo como operación?, ¿cómo parte de las actividades de las operaciones?, no, no puede hacerlo, porque está incumpliendo con el reglamento. Entonces ese auxiliar a nivel 8 nos llevó a concluir muchas cosas, como operaciones de leasing de pasivos que nunca fueron contabilizados, muchas cosas como contratos de promesas de compraventa, muchas cosas como mejoras en propiedad ajena a través del alquiler de establecimientos, el mejoramiento de ellos a sus condiciones de SALUDCOOP con recursos del sistema, eso no se puede permitir, eso no puede llegar hasta allá... En esa cuenta de deudores, señora Magistrada, como es posible que se ampare anticipos a contratistas de clínicas (...) la utilidad de SALUDCOOP era ¿una constructora?, era ¿una prestadora?, o ¿era una administradora de riesgos de salud? (...) **Las notas a los estados financieros***

*(...) es la revelación que SALUDCOOP le hace a terceros para el buen entendimiento de sus estados financieros, y allí se contienen los auxiliares, información general, información que le sea suficiente a quien interpreta el estado financiero, a verificar algunas revelaciones que hace la nota en forma muy sucinta de lo que contienen los estados financieros (...) **las memorias a los estados financieros**, es el documento mediante el cual la administración le presenta a la Asamblea General y a la Superintendencia el resultado de las operaciones al finalizar el periodo contable, a 31 de diciembre (...) **los informes de las visitas técnicas de la Superintendencia (...) el informe de KPMG** (...) KPMG presentó dos informes, uno inicial que lo hace a la EPS y otro que lo hace a la intervención, cuando KPMG hace el informe a la intervención de SALUDCOOP, nos demuestra a través de ese informe una serie de situaciones que van en contra del funcionamiento de un asegurador, como por ejemplo el hecho de girar cheques sin entregarlos, como por ejemplo el hecho de haber registrado en la cuenta de recobros al FOSYGA unas partidas que no le corresponden, y otras operaciones como el hecho de no contabilizar en el pasivo las operaciones de leasing. (...) **los informes de los interventores (...) las Resoluciones 296 y 981 de 2011** mediante la cual la Superintendencia Nacional de Salud le ordena la restitución de los recursos al sistema. (...) **La Resolución 801 mediante la cual se inicia el proceso de intervención administrativa**³⁹.*

Así, conforme al testimonio rendido, por parte del señor Bernal Cárdenas, quien hizo parte del equipo de la Contraloría General de la República que elaboró el informe técnico contable y financiero de la indagación preliminar No. 010 del 4 de abril de 2011, la entidad demandada además de los estados financieros tuvo en consideración las actas de asamblea general de socios, las actas del Consejo de Administración, los comprobantes de contabilidad, el estudio de dallado de los estados financieros a nivel auxiliar 8, las notas a los estados financieros, las memorias a los estados financieros, los informes de las visitas técnicas de la Superintendencia Nacional de Salud, el informe de KPMG, los informes de los interventores, las Resoluciones No. 296 y 981 de 2011 mediante la cual la SNS ordenó a SALUDCOOP la restitución de los recursos al sistema, y la Resolución No. 801 mediante la cual se inició el proceso de intervención administrativa a SALUDCOOP.

El uso de varias fuentes de información, además de los estados financieros, permitió a la Contraloría General de la República establecer hallazgos fiscales respecto del manejo inadecuado de recursos parafiscales por parte de SALUDCOOP, actividades que no se encontraban consignadas adecuadamente en los estados financieros, o en los que los estados brindaban tan solo indicios que debían ser verificados con los documentos aludidos por el testigo técnico y referidos en el informe técnico contable y financiero de la indagación preliminar.

Por tanto ante la competencia constitucional que ejerce la Contraloría General de la República, y el uso de otras fuentes de información por ser análisis fiscal, hay lugar a analizar los hallazgos, de acuerdo a como se pasa a explicar a continuación.

- Hallazgos de la Contraloría General de la República en la indagación preliminar:

³⁹ EXPEDIENTE. Audiencia de pruebas del 10 de mayo de 2016. CD obrante a folio 444. Archivo de video. Min. 03:13:53 a 3:38:57.

En el informe técnico contable y financiero de la indagación preliminar No. 10 del 4 de abril de 2011⁴⁰, elaborado por los profesionales designados como apoyo técnico contable y financiero, se destacan los siguientes hallazgos:

A) Existe participación accionaria, aportes o cuotas por parte de SALUDCOOP, en 55 empresas, de las cuales 28 tienen una participación mayor al 50%, destinando a las empresas de su interés \$765.349,8 millones durante las vigencias 2005 a 2010, como costo de prestación de los servicios de salud o gasto administrativo.

B) El aporte en especie valorado en \$17.140 millones, consistente en el software desarrollado por la EPS para la gestión administrativa, financiera y de operación del aseguramiento, es un “*gasto administrativo*”, que puede ser tomado de la parafiscalidad. SALUDCOOP EPS OC utiliza este rubro como aporte a la sociedad HEON HEALTH ON LINE S.A., lo que es una recuperación de costos, que deben ser restituidos al SGSSS. SALUDCOOP realiza outsourcing con pago mensual a HEON por la utilización del software.

C) Injerencia del entonces presidente de la EPS en los gastos de algunas de las empresas en las que SALUDCOOP tiene participación: i) Adquisición de automóvil BMW de placas RDX091, propiedad de EPSIFARMA, al servicio del señor Carlos Palacino (avalúo de \$303,7 millones); ii) automóvil BMW de placas BZG589, de propiedad de la Cooperativa de Trabajo Asociación Orientación y Seguridad Limitada, al servicio del Vicepresidente de Operaciones de SALUDCOOP.

D) Giros a actividades no misionales. Se observan pagos realizados por las empresas que hacen parte del Grupo SALUDCOOP, periodos 2005 a 2011, a las siguientes instituciones y/o personas naturales, sin discriminar o detallar el concepto de pago: i) partidos políticos, por \$302.1 millones; ii) club deportivo Seguros la Equidad, por \$12.268.633.338; iii) personas naturales, por un total de \$74 millones; iii) Municipio de Restrepo – Meta, por valor de \$376.6 millones, sin que SALUDCOOP detalle el concepto en la información suministrada; iv) Gimnasio los Pinos, por la suma de \$4.531,9 millones; v) Fundación Saludcoop, por \$1.464,6 millones sin detallar el concepto del aporte; vi) otras fundaciones, por \$1.320 millones; vii) federaciones de automovilismo y baloncesto, por \$590 millones.

E) Readquisición de aportes sociales. A 31 de diciembre de 2010 la EPS presenta aportes propios readquiridos por \$57.232 millones, que representan el 85.79% de la participación total de SALUDCOOP en el capital social, que sumado al aporte de las subsidiarias, la participación de SALUDCOOP alcanza el 87.65%. El patrimonio mínimo técnico de la entidad se encuentra sustancialmente afectado producto de la readquisición de aportes propios que llegan al 89%, que según la legislación aplicable a las cooperativas no debe superar el 49%; el patrimonio aportado por los asociados se circunscribe al 11%. El capital social de la EPS debería reflejar \$32.687 millones y la diferencia como menor valor de la reserva para readquisición de cuotas o partes de interés social, lo que SALUDCOOP no demuestra en sus estados financieros.

F) SALUDCOOP presenta un sobregiro contable por la suma de \$271.530.076 miles, reflejados en la cuenta código 210507 de los estados financieros, de los cuales el monto

⁴⁰ EXPEDIENTE. Cuaderno principal. USB obrante a folio 278. Archivo: “904242 CLAUDIA ISABEL MEDINA IP 010 2011 SALUDCOOP CARPETA PRINCIPAL 65 (12933 - 12972)”.

generado en el mes de diciembre de 2010 de la cuenta 380-105-932 es de \$204.982.823 miles, representando el 77% del valor total de cheques pendientes de cobro a diciembre de 2010. La práctica de girar cheques a nombre de los proveedores en la prestación de los servicios en salud y no entregar los mismos a los beneficiarios, deja en claro las dificultades de liquidez, evidenciando la insuficiencia de activos líquidos inmediatos, la necesidad de acudir al sector financiero para el otorgamiento de créditos de tesorería y a largo plazo, y la incursión en inversiones móviles e inmóviles sobre los cuales la EPS no está autorizada a realizar con los recursos parafiscales.

G) SALUDCOOP ha excedido los pagos de emolumentos que incrementan el gasto administrativo de la EPS, como son: i) gastos adicionales por honorarios jurídicos: \$23.624, 78 millones; ii) nómina de funcionarios directivos, bonificaciones y otros, al recibir la EPS por concepto de sueldos \$23.005 millones y bonificaciones por \$6.290,2 millones desde 2005 a 2011; iii) reservas con cargo a resultados, en el que SALUDCOOP muestra en sus estados financieros un rubro denominado “*incremento a la reserva patrimonial voluntaria para inversión*”, incrementando el patrimonio con los recursos parafiscales, para el periodo 2006-2010 por valor de \$17.844 millones.

H) SALUDCOOP EPS OC para mantener los requerimientos de capital de trabajo tuvo que recurrir a créditos de tesorería en cuantía de \$200.277 millones con la finalidad de cubrir supuestos faltantes de caja. Sin embargo, fueron utilizados para cubrir el pago de cuotas de leasing, construcciones, inversiones y otros eventos diferentes al aseguramiento en salud y no al pago de proveedores.

I) La utilización de recursos parafiscales en actividades de inversión, que superan el monto estimado de \$74.364 millones (que la CGR estima como recursos propios que SALUDCOOP podía destinar para inversión). La EPS utilizó recursos líquidos por valor de \$462.057,1 millones, en operaciones distintas de la finalidad propia del aseguramiento.

En los estados financieros, a 31 de diciembre de 2010, se observan inversiones por los siguientes rubros y valores, fruto del uso indebido de los recursos parafiscales: i) anticipo a contratos de obra, en la cuenta deudores del balance general, por \$529 millones; ii) promesas de compraventa, por valor de \$91.646 millones que corresponden entre otros conceptos a los proyectos clínica Bogotá Materno Infantil, Clínica Castellana, Clínica Medellín, Clínica Neiva, Clínica Tunja, Paralelo 108, entre otras. SALUDCOOP luego de tener en arrendamiento las clínicas Materno Infantil, Neiva y Tunja, suscribió promesas de compraventa por un valor de \$25.199,4 millones, pagadero en 144 cuotas de \$358,9 millones desde agosto de 2006, comprometiendo la parafiscalidad futura (sin demostrar que los pagos se hagan con recursos propios u otra fuente diferente a los parafiscales); iii) proyecto ciudadela salud, valores cancelados por el valor de \$22.734 millones, en la cuenta de “*deudores varios*”, y en la cuenta inversiones se registra un saldo de \$7.560 millones, para un total de \$30.294 millones. Estos recursos se pretendieron “ocultar”, siendo éstos realmente cartera de crédito a favor de terceros con garantía hipotecaria; v) propiedad planta y equipo, en el periodo 2006-2010, por valor de \$165.552,6 millones

J) Activos fijos: al cierre de la vigencia 2005, SALUDCOOP presentó inmuebles y equipos – médico científico por \$187.599,9 millones, y durante el periodo comprendido entre 2006 y 2010 registró entradas por \$496.701,4 millones, y salidas por \$364.416,4 millones, culminando al cierre de 2010 con activos por \$319.884,9 millones.

K) Adquisiciones (entradas) de activos fijos entre el 2006 al 2010, por \$396.451,4 millones, con incrementos sustanciales en las cuentas de Terrenos (\$40.096,8 millones), construcciones en curso (\$217.019,9 millones) y edificaciones (\$139.334,7 millones). La adquisición de terrenos presenta un incremento irregular, pues a 2008 ascendieron a \$32.792,6 millones (frente a \$1.285,9 millones del 2007), para el 2009 se redujeron a \$710 millones y en el 2010 no presenta movimiento. La evolución de las construcciones en curso reflejan movimientos ascendentes hasta el 2008, y para los años 2009 y 2010 presenta un crecimiento y reducción respectivamente, sin que se observe la activación proporcional de las reducciones de las construcciones en curso. SALUDCOOP reporta adquisiciones de equipo médico-científico por \$100.250,1 millones, activos que por su naturaleza son propios de una IPS y no de la EPS.

L) Saldos y movimientos de activos fijos. Utilización indebida de recursos parafiscales con el propósito de apalancar inversiones en infraestructura y dotaciones para IPS de su grupo, en \$496.701,4 millones.

M) Adquisición de Baldosas. Al analizar la cuenta 1508050101 “construcciones y edificaciones en curso”, encontrando pagos a GUANGDONNG DOPENG CERAMIC CO., por \$2.326.5 millones desde 2008 a 2010.

N) Inversiones permanentes. Ascende a la suma de \$197.521 millones, de los cuales la EPS destinó recursos para el periodo 2006 a 2010, reflejados en el estado de flujo de efectivo, la suma de \$50.348 millones con la finalidad de adquirir entidades de salud en el exterior (en la Nota 5 a los estados financieros se advierte que SOLIDARIA CARTAGENA – inversión en Chile, presenta pérdidas del ejercicio por valor de \$4.149 millones, y SALUDCOOP MÉXICO S.A. presenta pérdidas del ejercicio por valor de \$5.187 millones, y al cierre de operaciones al 31 de diciembre de 2010, las inversiones han pasado de \$18.976 millones a \$3.337 millones, generando presuntamente una pérdida de \$15.639 millones, que deben ser contabilizados vía provisión afectando los intereses de los afiliados de la EPS).

Ñ) Inversiones nacionales, que a 31 de diciembre de 2010 presentan un saldo de \$145.938 millones, distribuidos en participación en acciones (\$89.643 millones), participación en cuentas sociales (\$11.973 millones) y aportes en cooperativas (\$44.322 millones).

O) Crédito mercantil: de acuerdo con la Resolución 724 de 2008 de la SNS, la cuenta 1605 – crédito mercantil, registra el valor adicional pagado en la compra de un ente económico activo, sobre el valor en libros o sobre el valor calculado o convenido de todos los activos netos comprados, por reconocimiento de atributos especiales como el buen nombre, personal idóneo, reputación de crédito privilegiado, prestigio por la prestaciones de mejores servicios y localización favorable, detectando:

i) Adquisición de inversión en Cafesalud EPS (\$49.545 millones), Cruz Blanca Medicina Prepagada (9.382 millones), Inversiones Clínica Martha (\$2,491 millones), Sociedad Clínica Pamplona Ltda. (\$1.473 millones), Epsifarma (\$644 millones), Saludcoop Clínica Los Andes S.A. (\$48 millones).

ii) Amortización. De acuerdo con la Resolución 724 de 2008 de la SNS, los movimientos créditos de la cuenta se registran por la pérdida o disminución del valor del crédito

mercantil, una vez comprobado técnicamente. SALUDCOOP tiene registrado en la cuenta de amortizaciones las inversiones: Clínica Martha S.A., Clínica Andes S.A., Epsifarma S.A. y Cafesalud EPS S.A. y la Clínica Pamplona Ltda., mediante contrato suscrito el 19 de noviembre de 2003 por \$2.714,6 millones, al periodo 2005-2010 por \$49.255,96 millones.

P) Cargos diferidos, para el periodo comprendido entre el 2006 a 2010 pagó \$64.504,1 millones, registrados en "*cargos diferidos*", montos cancelados que corresponden a remodelaciones (\$13.998,3 millones), mejoras a propiedad ajena (\$34.777,1 millones), elementos de ropería y lencería (\$1.734,9 millones) y otro (\$13.993,9 millones).

Q) Recobros al FOSYGA: a 31 de diciembre de 2010 los recobros ascienden a la suma de \$346.456 millones. En el proceso contable de SALUDCOOP no se demuestra la realidad económica frente a los recobros que el consorcio FIDUFOSYGA califica como aprobados, información que suministra el administrador fiduciario mediante oficio, una vez terminada la auditoría de la solicitud de recobro, informando si fue rechazado, devuelto, aprobado condicionado o aprobado para pago, ya que si la solicitud de recobro es rechazada, la EPS deberá registrar el hecho económico mediante la realización de una provisión a esperas que el cobro jurídico se haga efectivo.

No se desconoce que SALUDCOOP presente cuentas al consorcio FIDUFOSYGA por el valor de sus recobros no POS, sino se cuestiona el proceso de registro contable, toda vez que esa cuenta debe mostrar como saldo, los recobros que informa el administrador fiduciario como aprobado condicionado y aprobado por pago, y los rechazados y devueltos que deben ser excluidos de la cuenta hasta cuando se surta el proceso jurídico correspondiente. Así mismo, se sobrevaloran los recobros al sistema por medicamentos no POS o sentencias judiciales, presentando inexactitudes en el cálculo de los indicadores financieros relacionados con la liquidez y endeudamiento, presentando indicadores fuera de la realidad económica.

R) Activos por contratos de Leasing, que a 31 de diciembre de 2010 asciende a la suma de \$94.072 millones correspondientes a la totalidad de la suscripción, incluida la opción de compra, comprometidos tácitamente los recursos parafiscales.

S) Actividades de financiación: los flujos de caja después de la intervención han tenido que considerar pagos a las operaciones de leasing, cancelación de cuotas de préstamos, de tesorería y de largo plazo, y cuotas de promesas de compraventa con recursos parafiscales, al no encontrar por parte de la administración intervenida, de las reservas provenientes de fuentes diferentes a la parafiscalidad, ni recursos provenientes de la capitalización de la entidad, pues la EPS es dueña de sí misma, por estar concentrado el capital social en la readquisición de cuotas o partes sociales. Durante el periodo 2006 a 2010 SALUDCOOP EPS OC generó efectivo por la actividad de financiación la suma de \$91.847 millones, provenientes de la adjudicación de obligaciones con entidades financieras por \$260.547 millones y un sobregiro contable por \$271.530 millones, que genera efectivo por el no pago a los proveedores en forma oportuna.

Las partidas de actividades de financiación son: i) sobregiro contable por \$271.530 millones, ii) sobregiro bancario por \$2 millones, iii) obligaciones con entidades financieras por \$260.547 millones y iv) obligaciones particulares por \$265 millones, para un total de \$532.344 millones. Estas partidas han sido utilizadas para la adquisición de

inversiones en conformación de portafolio, adquisición de clínicas, requerimientos en la construcción, dotación de las clínicas y adquisición de intangibles. SALUDCOOP ha realizado erogaciones por concepto del servicio de la deuda en cuantía de \$177.559 millones, recursos del SGSSS, tomados de la UPC y del componente parafiscal que lo integra.

T) Operaciones de leasing financiero: entre 2008 a 2010 SALUDCOOP realizó 73 contratos de leasing financiero (71 con el Banco de Occidente, para el arrendamiento del equipo médico, instrumentación médica y dotación de algunas clínicas propias con opción de compra), y 2 contratos con Bancolombia para la construcción y uso de infraestructura hospitalaria, representando una operación aprobada por \$71.878 millones de capital, intereses por \$37.177 millones, y seguros por \$991 millones. Al 31 de diciembre de 2010 la entidad presenta cuentas por pagar de \$54.785 millones correspondientes a las operaciones de leasing.

U) Sobrecosto en medicamentos: conforme al registro individualizado de la totalidad de los medicamentos facturados a SALUDCOOP durante la vigencia 2010, se tiene un total de 215.241 registros reportados que ascienden al total de \$767.725,99 millones. SALUDCOOP concentró la adquisición de medicamentos en un 50,27% en la Cooperativa EPSIFARMA, firma en la que tiene una participación del 10%, a través de la cual canceló por concepto de medicamentos \$385.954,7 millones, incurriendo en la práctica prohibida de intermediación, ya que la EPS tiene el poder de negociación suficiente como para adquirir los medicamentos directamente en laboratorios evitando la triangulación con EPSIFARMA.

En el listado figuran 5.953 registros por valor de \$4.025,71 millones que no indican el producto específico. Por otra parte se detalla individualmente un total de 13.679 medicamentos de POS y NO POS, cuyo valor asciende a \$763.700,3 millones.

La información reportada de medicamentos por el año 2010 varía, dependiendo del valor facturado por el prestador de los medicamentos (IPS, laboratorio o intermediario), presentándose oscilaciones notorias en 5.928 medicamentos, lo que demuestra un deficiente seguimiento y auditoría por parte de SALUDCOOP a las facturas reportadas por los prestadores de medicamentos, incrementando injustificadamente los costos en la atención de los servicios de salud.

La CGR tomó los datos consignados de costo por medicamento al valor mínimo existente y lo multiplicó por las cantidades adquiridas durante el 2010, \$465.035,5 millones, monto que comparado con el efectivamente cancelado por SALUDCOOP en \$763.700,3 millones, arroja una diferencia neta total de \$298.664,8 millones. En 4.492 medicamentos se observan sobrecostos que oscilan entre \$8.152,8 millones y \$1 millón; en 4.244 medicamentos las diferencias varían entre \$999.540 y \$1.083 millones para un total de \$1.170,5 millones; y de 4.493 medicamentos las diferencias son menores a \$1.000 o \$0, por un total de \$26.923.

SALUDCOOP adquiere mayoritariamente los medicamentos a través de la cooperativa EPSIFARMA (50,27% del valor total), arrojando sobrecostos por \$81.292,5 millones, equivalentes al 21,07% del total de medicamentos comprados.

- Hallazgos de la Superintendencia Nacional de Salud en el informe preliminar del 14 de abril de 2011

Obra también en el expediente administrativo copia del informe preliminar de visita efectuada por la Superintendencia Nacional de Salud del 14 de abril de 2011⁴¹, la entidad efectúa un análisis de la evaluación financiera de SALUDCOOP correspondiente a las vigencias 2009 y 2010, verificando las cifras de los estados financieros, advirtiendo entre otros, lo siguiente:

A) La EPS presenta un sobregiro contable por la suma de \$271.530.076 miles, reflejados en la cuenta código 210507 de los estados financieros, de los cuales el monto generado en el mes de diciembre de 2010 de la cuenta 380-105-932 es de \$204.982.823 miles, que representa el 77% del valor total de cheques pendientes de cobro a diciembre de 2010. La EPS tiene un acumulado de cheques pendientes de cobro por valor de \$270.634.332 miles, y cheques prescritos por valor de \$2.648.697 miles.

B) Revisada la cuenta bancaria corriente No. 380-105-932 denominada Giros Médicos de la Regional Cundinamarca, la entidad tiene 8.013 cheques pendientes de cobro, los cuales no han sido entregados a los diferentes proveedores y acreedores de la entidad por un total de \$266.895.689 miles. Así mismo, indica que la intención de la disminución de las cuentas por pagar a proveedores, suministradas a la Superintendencia Nacional de Salud, situación que afecta el comportamiento en el flujo de recursos, observando un manejo inadecuado de la Entidad y por ende desvirtuando la realidad financiera de la EPS.

C) Las inversiones de SALUDCOOP a diciembre de 2010, presentan un saldo de inversiones en FIDEICOMISOS por valor de \$7.052.026 miles y realizó durante el año 2010 inversiones en Encargos Fiduciarios por la suma de \$7.038.484 miles, donde la mayor inversión la registra con la firma Proyectar Valores S.A. por \$7.005.218 miles, seguida de la inversión en la DIAN con un valor de \$78.528 miles, de las cuales no precisa el objeto de la inversión ni la procedencia de los recursos que justifique su constitución. Al revisar las notas a los estados financieros, en la No. 4, SALUDCOOP señala que tiene una inversión en Corredores Asociadas por valor de \$15.490.857 miles, situación que genera incertidumbre a la realidad de la información suministrada.

D) La compra de equipo de laboratorio, equipo médico y equipo odontológico, de acuerdo con lo previsto en la dinámica de la cuenta 1710, son conceptos no contemplados dentro de ese rubro del balance, comoquiera que hace referencia en su concepto a equipos, los que debieron ser registrados en la cuenta de activos fijos o en su defecto en la cuenta de inventarios.

E) Durante el desarrollo de la visita se estableció que SALUDCOOP registra mora en el pago a proveedores, superior a 180 días, máxime cuando se encontraron en tesorería cheques pendientes de entrega, girados durante el año 2010, la suma de \$266.815.966 miles.

F) El capital de trabajo de SALUDCOOP corresponde al activo corriente (775.650.100), menos el pasivo corriente (729.140.692), lo que equivale a 46.518.408 miles. Dentro del activo corriente se incluyen las cuentas por cobrar al FOSYGA por valor de \$346.455.514 miles, de los cuales la suma de \$85.432.526 miles, es cartera con mora

⁴¹ *Ibíd.* Archivo: "5. Informe Visita SNS 14(15) Abril 2011".

superior a 360 días, concluyendo que la EPS no tiene capital de trabajo para dar cumplimiento a las obligaciones a corto plazo. Además, de la cartera corriente con el FOSYGA, de la totalidad de las cuentas por cobrar, no toda se encuentra aprobada por el consorcio para el respectivo pago.

- Hallazgos de la firma KPMG en informe del 12 de marzo de 2012

De la misma manera hay lugar a referir el informe de la firma KPMG del 12 de marzo de 2012 *“SALUDCOOP, ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD ORGANISMO COOPERATIVO: Análisis de supuestas irregularidades contables e identificación de riesgo de fraude en ciertos procesos en Saludcoop”*⁴², en el cual describe el procedimiento utilizado en el informe, indicando que se procedió al análisis de los sobregiros contables registrados en los estados financieros a diciembre de 2010, basándose en la información suministrada por el Agente Interventor de SALUDCOOP, a través de la dirección financiera e la empresa, para lo cual obtuvieron del departamento de contabilidad de SALUDCOOP, 56 conciliaciones bancarias, que corresponden a la totalidad de cuentas bancarias registradas en los estados financieros, y se analizaron si los cheques girados no entregados se encontraban en las conciliaciones bancarias. Se obtuvieron los extractos bancarios y los auxiliares contables de las 56 cuentas.

Se refiere en el informe que se obtuvo del área de tesorería la base de datos que contiene el detalle de los cheques objeto de análisis, así como la relación de los cheques en custodia del departamento de tesorería de SALUDCOOP al 21 de enero de 2011, y también se solicitó el flujo de caja mensual correspondiente al año 2010.

También para el informe se solicitaron los contratos de promesa de compraventa más significativos a la Directora de Planeación, su registro contable y los avalúos existentes efectuados a la fecha. Así mismo se solicitaron: i) los contratos de leasing; ii) las notas de crédito emitidas por la cooperativa EPSIFARMA a SALUDCOOP; iii) los contratos, políticas, procedimientos y otra documentación existente en SALUDCOOP en relación con los descuentos comerciales condicionados concedidos entre empresas del Grupo; iv) la documentación soporte existente relacionada con los activos Ciudadela Salud y Clínica la Castellana, y los pagos realizados por SALUDCOOP y EPSIFARMA para la adquisición de los activos; v) las bases de datos de compras de SALUDCOOP suministradas por HeOn; vi) el soporte de auditores médicos.

Se utilizaron también para la elaboración del informe además de los estados financieros de SALUDCOOP, las bases de datos de Company Snapshot, Factiva, EiU, LexisNexis y Thomas Reuters; auxiliares contables de las cuentas por cobrar y cuentas por cobrar de EPSIFARMA S.A.; nota aclaratoria a las notas contables 7007-3730, 7007-3836 y 7007-4015; entre otros.

Los hallazgos de KPMG en el aludido informe se resumen de la siguiente manera:

A) Existencia de una variación en la cuenta de sobregiros contables con una desviación mayor al 20% de la tendencia histórica, presentada entre el año 2004 al 2007 en los estados financieros de SALUDCOOP, que conllevaron a ser identificados como una de las principales fuentes de financiamiento de SALUDCOOP en sus operaciones “NO POS”.

⁴² Ibíd. Archivo: “926513 CLAUDIA ISABEL MEDINA IP 010 - 2011 SALUDCOOP CARPETA PRINCIPAL 72 (14386-14463)”.

- B) Movimientos mayores a \$60.000 millones en las cuentas de ingresos financieros, originados por descuentos otorgados por Cooperativa EPSIFARMA a SALUDCOOP, principalmente en el año 2010.
- C) Movimientos mayores a \$100.000 millones en otras cuentas por cobrar a EPSIFARMA desde el año 2008 hasta el año 2010, identificando un pasivo no registrado en SALUDCOOP por pagos a promesas de compraventa de inmuebles que no fueron registrados, en las cuentas por pagar de SALUDCOOP, sin registrarse sus gastos y los intereses generados entre las empresas.
- D) Movimientos mayores a \$30.000 millones en las cuentas a arrendamientos por pagar en SALUDCOOP, que obedecen a pagos realizados por conceptos de leasing financiero, que no fueron contabilizados como obligaciones financieras en los estados financieros de SALUDCOOP.
- E) Existencia de movimientos mayores a \$100.000 millones en las cuentas por cobrar al FOSYGA, sin la identificación de una cuantificación de provisiones para protección de la cartera desde el año 2007.
- F) Movimientos de cuentas por cobrar en EPSIFARMA, donde se registraron aumentos de otras cuentas por cobrar por valores superiores a los \$60.000 millones, en concepto de préstamos otorgados a otras compañías del grupo SALUDCOOP, por pagos de inversiones y promesas de compraventa realizadas por la EPS.
- G) En el año 2009 y 2010 se encontraron evidencias de movimientos contables por encima de los 30.000 millones, por concepto de descuentos comerciales otorgados por EPSIFARMA a SALUDCOOP, CRUZ BLANCA y CAFESALUD, entre otros.
- H) En el año 2009 se registraron ingresos por descuentos comerciales por un valor de \$31.351.698.106, aumento que no se contabilizó en la cuenta 421040 "*descuentos comerciales condicionados*" de SALUDCOOP. El descuento se contabilizó como una reducción del costo, que no fue especificado para ese año.
- I) La utilidad neta de EPSIFARMA para el año 2010 fue de \$101.497.641, lo que sería equivalente al 0.16% del descuento otorgado a las EPS durante el mismo año, lo cual tiene el efecto contable de reducir el margen financiero de EPSIFARMA, por un valor cercano a 600 veces el valor de sus utilidades netas, mientras que en SALUDCOOP, sin la aplicación de ese descuento, se hubieran presentado pérdidas cercanas a \$45.000 millones.
- J) El aumento de las cuentas de obligaciones financieras está identificado, en el aumento en obligaciones financieras a bancos, en la cuenta 2105, principalmente en la cuenta de sobregiro contable, la cual pasó de tener en el año 2008 un valor de \$9.413.558.229 a un valor de \$271.530.075.792 en el año 2010, lo que tiene el efecto contable de permitir una generación de caja por fuentes y usos de SALUDCOOP a partir de un aumento de sobregiros contables por un valor mayor a los \$70.000 millones por año.
- K) Los sobregiros contables de la cuenta 2015 corresponden a cancelaciones de pasivo, por conceptos de cuentas por pagar a proveedores de salud, las cuales

correspondían a cuentas de activo (disponible), con valores negativos asociados a cheques girados y no entregados.

L) En el año 2008 se registró un valor de \$63.035.463.309 en la cuenta de costos y gastos por pagar, por concepto de arrendamiento en las cuentas de SALUDCOOP, sin embargo en el año 2009 el saldo de la cuenta fue de \$7.066.460.

M) Durante el mismo año se aumentó la cuenta “arrendamiento” (leasing financiero), por un valor de \$48.662.640.700, por lo que el movimiento de la cuenta de costos y gastos por pagar de SALUDCOOP no presentó una variación en el balance de comprobación en esos dos años, variación que afectó los flujos de caja operacional y las fuente y usos de SALUDCOOP.

N) El arrendamiento (leasing financiero) debió haber sido contabilizado como una obligación financiera, sin embargo la contabilización incorrecta tuvo como consecuencia una variación en los indicadores financieros y de solvencia de SALUDCOOP, lo cual permitía ver a SALUDCOOP en un mejor estado de salud financiera a la que en realidad tuvo durante estos años.

Ñ) SALUDCOOP no está considerando las glosas y las variaciones que se puedan presentar en el valor a ser recobrado al FOSYGA.

O) No se encontró registro en los balances de comprobaciones de SALUDCOOP asociado a una provisión parcial (que considere la proporción no recobrable al FOSYGA), o total de estas cuentas por cobrar (recobros al FOSYGA), lo que implica una variación representativa de los índices de solvencia y márgenes financieros de SALUDCOOP, que afectan negativamente los estados financieros de SALUDCOOP.

P) Revisado con más detalle el auxiliar contable de las cuentas por pagar y cuentas por cobrar de EPSIFARMA y HEON, se encuentra como evidencia que parte del aumento del uso de efectivo en EPSIFARMA, generado por las “otras cuentas por cobrar” se transmitió a HEON con la finalidad de comprar una participación accionaria en SALUDCOOP MEXICO S.A. C.V. Este tipo de operación se dio más de una vez desde el año 2009 al 2010, y su concepto contable está asociado a un aporte de dinero a HEON no especificado “*anticipo de necesidad HEON*”, trasladando \$6.664.258.497 en el transcurso del año 2010. A corte de septiembre de 2011 las cuentas no han sido saldadas en los auxiliares contables de EPSIFARMA. Dentro de las funciones de EPSIFARMA no se especifica el ser un mecanismo de colocación de dineros a terceros, por lo que los préstamos otorgados a HEON no están dentro de sus funciones. La decisión sobre la compra de la inversión en México y la posible financiación realizada, constituyó una inyección de capital de SALUDCOOP a SALUDCOOP México S.A. C.V. sin afectar los estados financieros de SALUDCOOP.

Q) La cooperativa EPSIFARMA contabilizaba cuentas por cobrar asociadas a SALUDCOOP que no tenía contrapartida en los estados financieros de SALUDCOOP como una cuenta por pagar, sin tener evidencia de que se hubieran pagado intereses sobre este préstamo dado a terceros.

R) En la nota contable 7007-3730 del mes de junio de 2011, incluida en el Documento 5 “nota aclaratoria”, se menciona que se registraron \$41.999.904.923, correspondientes a los pagos realizados por terceros, por concepto de promesas de compraventa, en el

periodo comprendido entre abril de 2010 y abril de 2011. En la nota contable no se tenían registros de pasivos o activos asociados a la promesa de compraventa en los balances de SALUDCOOP EPS.

S) en el informe de contabilidad de la cuenta 1380 del mes de mayo de 2011, se evidencia que las partidas auxiliares asociadas a los pagos de las promesas de compraventa y a la inversión el Paralelo 108, no tenían asociada una cuenta por pagar en SALUDCOOP, lo cual se muestra en el campo “cuentas por pagar” del informe. El dinero con el cual se realizaron esas promesas de compraventa y se efectuaron los pagos de la inversión realizada en paralelo 108 en el año 2010, provino del aumento de las otras cuentas por cobrar de EPSIFARMA, sin embargo, el aumento de efectivo se financió como un aumento de obligaciones financieros de corto plazo por parte de EPSIFARMA, implicando una reducción de sus estados de resultados a beneficio de un pago de obligaciones en inversiones de SALUDCOOP que no fueron pagadas por esta última.

- Verificación de la situación financiera de SALUDCOOP por parte de la CGR, tomando como fuente otros documentos además de los estados financieros de la EPS

Además de los antes mencionados informes tomados por la Contraloría General de la República (en indagación preliminar), de la Superintendencia Nacional de Salud y de KPMG, debe advertirse que el fallo de Responsabilidad Fiscal No. 1890 del 13 de noviembre de 2013, tomó una serie de documentos que obran en el expediente administrativo, y que reflejan la situación financiera de la EPS siendo del caso nombrar los siguientes:

A) La adquisición de Ciudadela Salud, en la que se canalizaron recursos con el objeto de capitalizar ese proyecto, los cuales ascendieron a \$30.285.514.457⁴³, llamando la atención la factura de venta No. PCSC-1 del 13 de abril de 2010 por valor de \$15.164.608.887⁴⁴, indicando como descripción “reembolso convenio asistencia técnica – intereses convenio asistencia técnica (22-abril-2010)”, por un valor total de \$15.164.608.887. La CGR verificó la inclusión del título “*gastos operaciones de Administración*”, “*concepto honorarios*” y *componente “asistencia técnica*, en el presupuesto anual aprobado en actas 85, 98, 110, 122, 134, 147, 160, 172 y 183 (años 2002 a 2010) de la Asamblea General de Socios de SALUDCOOP, monto que ascendía a la suma de \$41.523.475.917,00.

B) La revisión de los contratos de promesas de compraventa de clínicas celebrados por SALUDCOOP⁴⁵ con CONSTRUCLÍNICAS, que revelan obligaciones comerciales con inclusión del pago de arriendos entre otros, con cargo a los recursos del SGSSS. Señala la CGR que equivocadamente se aplica contablemente la racionalidad económica del esquema que soportan las promesas de compraventa de clínicas, pues fueron registradas como una cuenta deudora en el balance general y como egreso efectivo dentro de las actividades de inversión registradas en el estado de flujos de efectivo.

⁴³ *Ibíd.* Archivo: “13 CLAUDIA ISABEL MEDINA IP 010 2011 SALUDCOOP CARPETA PRINCIPAL 116 (23196-23231)”. P. 18.

⁴⁴ *Ibíd.* p. 1.

⁴⁵ *Ibíd.* Archivo: “956597 CLAUDIA ISABEL MEDINA IP 010 2011 SALUDCOOP CARPETA PRINCIPAL 40 (7973-8066)”.

Estos dos ejemplos, extraídos por la Sala del fallo de responsabilidad fiscal que se demandan, demuestran sin lugar a duda que la Contraloría General de la República cuestionó el registro que se hizo de determinados movimientos financieros de SALUDCOOP, como lo es el concepto “*gastos operacionales de administración*”, componente “*asistencia técnica*”, para registrar la adquisición de Ciudadela Salud. Así como también, el registro como cuenta deudora en el balance general, y como egreso efectivo dentro de las actividades de inversión en el estado de flujos de efectivo, de las promesas de compraventa de clínicas suscritas por la EPS con CONSTRUCLÍNICAS.

4.2.1.2.3. Análisis y conclusiones de la Sala sobre los hallazgos encontrados por la CGR en el proceso y respuesta a la objeción del dictamen pericial

Se reitera que la Contraloría General de la República en sede administrativa, si bien tuvo como fuente de su análisis los estados financieros suministrados por SALUDCOOP para la determinación del daño fiscal, su análisis probatorio no se limitó a estos, sino a otros documentos de la compañía (como facturas, promesas de compraventa, actas de la Asamblea General, entre otros) que en algunos casos le permitieron cuestionar la inclusión de determinadas partidas en los estados financieros de la EPS; actividad que valga reiterar, se encontraba en plena potestad de realizar (ver. Consideración 4.2.3.1. de la sentencia).

Se tiene que desde el informe que sustentó la indagación preliminar, la CGR cuestionó de los estados financieros lo siguiente: a) giros a actividades no misionales, a instituciones y/o personas naturales sin discriminar o detallar el concepto del pago; b) el registro en el rubro “*cargos diferido*” por remodelaciones, mejoras a propiedad ajena, elementos de ropería y lencería y otros no especificados; y c) los recobros no POS al FOSYGA, al incluir en su registro los devueltos y excluidos de esa cuenta, y al presentarse la sobrevaloración de los recobros por medicamentos no POS o sentencias judiciales, presentando inexactitudes en el cálculo de los indicadores.

De la misma manera, la Superintendencia Nacional de Salud en el informe preliminar del 14 de abril de 2011, sobre los estados financieros de SALUDCOOP cuestiona aspectos como: a) el registro de las inversiones con la firma Proyectar Valores S.A. y la DIAN, sin precisar el objeto de la inversión, ni la procedencia de los recursos que justifique su constitución; b) la compra de equipo de laboratorio, equipo médico y equipo odontológico, que no fueron registrados en la cuenta de activos fijos o en inventarios.

Por su parte en el informe de la firma KPMG del 12 de marzo de 2012, se encontró con relación a los estados financieros de SALUDCOOP: a) movimientos mayores a \$100.000 millones en otras cuentas por cobrar a EPSIFARMA desde 2008 a 2010 identificando un pasivo no registrado en SALUDCOOP en sus “cuentas por pagar”, por pagos a promesas de compraventa de inmuebles, sin registrar sus gastos e intereses generados entre las empresas; b) movimientos en las cuentas a arrendamientos por pagar en SALUDCOOP, pagos realizados por conceptos de leasing financiero, que no fueron contabilizados como obligaciones financieras en los estados de SALUDCOOP; c) movimientos en las cuentas por cobrar al FOSYGA, sin la identificación de una cuantificación de provisiones para protección de la cartera desde el año 2007; d) ingresos por descuentos comerciales no contabilizados en la cuenta 421040 “*descuentos comerciales condicionados*”; e) el arrendamiento (leasing financiero) no se contabilizó como una obligación financiera; f) SALUDCOOP no está considerando las

glosas y variaciones que se pueden presentar en el valor a ser recobrado al FOSYGA; g) no se registró en los balances de comprobaciones de SALUDCOOP asociadas a una provisión parcial o total de las cuentas por cobrar al FOSYGA; h) la cooperativa EPSIFARMA contabilizaba cuentas por cobrar asociadas a SALUDCOOP que no tenían contrapartida en los estados financieros de SALUDCOOP; i) en la nota contable 7007-3730 del mes de junio de 2011, no se tenía registros de pasivos o activos asociados a la promesa de compraventa en los balances de SALUDCOOP; j) las partidas auxiliares asociadas a los pagos de las promesas de compraventa y a la inversión Paralelo 108 no tenían asociada una cuenta por pagar en SALUDCOOP.

Se reitera que la CGR en su fallo cuestionó de los estados financieros de SALUDCOOP el concepto “gastos operacionales de administración”, componente “asistencia técnica” para registrar entre los años 2002 a 2010 la adquisición de Ciudadela Salud, y el registro como cuenta deudora en el balance general, y como egreso efectivo dentro de las actividades de inversión en el estado de flujos de efectivo, de las promesas de compraventa de clínicas suscritas por la EPS con CONSTRUCLINICAS.

Con fundamento en lo anterior, los análisis efectuados tanto por la Contraloría General de la República como por la Superintendencia Nacional de Salud cuestionaron la presunción de autenticidad predicada sobre los estados financieros de SALUDCOOP, que se mantenía salvo prueba en contrario, prueba que en este caso fue dada por los documentos corporativos de SALUDCOOP que soportaban el registro de los estados financieros y que fueron analizados en las visitas administrativas a la EPS, demostrando que los estados financieros en la forma en la que eran presentados, no reflejaban la realidad financiera de la compañía.

Esta conclusión tiene implicaciones relevantes en el dictamen pericial surtido en este proceso, cuyo análisis se efectuó únicamente a partir de los estados financieros de SALUDCOOP que le fueron suministrados, alegando que su proceder era correcto partiendo de la base de la presunción de autenticidad de tales estados, sin considerar los informes arriba citados, los cuales con soporte probatorio atacaron esa presunción que recaía sobre tales documentos.

En ese sentido, a criterio de la Sala, la determinación sobre si los recursos propios de SALUDCOOP fueron suficientes para cubrir los costos y gastos de naturaleza no parafiscal, y si en definitiva, la entidad incurrió o no en daño fiscal, implicaba una experticia que no debía limitarse al estudio de los estados financieros de la empresa, puesto que los mismos, también se encontraban cuestionados tanto por la Contraloría General de la República como por la Superintendencia Nacional de Salud, y por ello la experticia debía considerar tanto las conclusiones dadas por estas entidades en las visitas administrativas adelantadas a la EPS, como los documentos que además de los estados financieros fueron soporte tanto de esos informes, como de los actos administrativos que se demandan.

De igual forma, debe advertirse que varias de las actividades que la Contraloría General de la República endilgó como daño fiscal, se establecieron a partir de hallazgos en los que no fue determinante la revisión de los estados financieros, como lo fue el caso de la identificación de los sobrecostos en los medicamentos que SALUDCOOP adquiría a través de EPSIFARMA. Así, la determinación del daño fiscal no fue producto sólo de una revisión a los estados financieros de la compañía, sino del conjunto de documentos que le sirvieron de soporte como facturas, contratos, promesas de compraventa, actas

de la Asamblea General, los informes de visita de la CGR en etapa de indagación preliminar, SNS y KPMG, por lo que el dictamen pericial, como prueba, no tiene la capacidad para desvirtuar todos los hallazgos fiscales, sin el debido análisis de estos documentos que si fueron objeto de consideración por parte de la entidad demandada al determinar la responsabilidad fiscal.

Para la Sala se encuentra probado que el dictamen pericial aportado con el escrito de demanda, ostenta una irregularidad en su objeto, al limitar su análisis a los estados financieros de SALUDCOOP, sin considerar las pruebas que cuestionaban su presunción de autenticidad, y que daban lugar a demostrar una situación financiera distinta de la EPS a la que se encontraba registrada en los estados financieros, motivo por el cual, se declarará próspera la objeción por error grave formulada por la Contraloría General de la República en contra de la experticia.

4.3. Análisis de los cargos de nulidad propuestos por la parte actora

A continuación se expondrán y analizarán los cargos de nulidad propuestos por la parte actora, la contestación a los mismos efectuada por la Contraloría General de la República, y se emitirá la decisión por parte de la Sala que en derecho corresponde.

A. CARGO PRIMERO: VIOLACIÓN DE LAS NORMAS EN QUE DEBERÍAN FUNDARSE LOS ACTOS ACUSADOS

1) Fundamentos:

Afirma el demandante que en los actos administrativos que se demandan se aplicó indebidamente el artículo 6º de la Ley 610 de 2000, referente a la sustentación del daño bajo el concepto de *uso indebido*, declarado inexecutable por la H. Corte Constitucional.

En este caso nunca estuvo en discusión que los recursos de la UPC son parafiscales, sin embargo, se rebatió a lo largo del proceso fiscal, el sustento normativo o legal expedido con anterioridad al año 2011, que haya establecido la prohibición de invertir en gastos administrativos, remodelación de clínicas, compra y créditos para la adquisición de equipos médicos científicos, que a criterio de la entidad demandada, son conceptos no conexos a la prestación del servicio de salud.

Los peritos de la Contraloría encargados de realizar el informe técnico, señalan que hubo un exceso en la ejecución de recursos en materia administrativa, es decir, partiendo de la premisa que si estaba permitida pero en una cuantía menor. Dentro del expediente no obra ninguna prueba que le permita a la demandada determinar con grado de certeza que los usuarios o beneficiarios de la EPS SALUDCOOP, no recibieron los beneficios con la adquisición, remodelación de clínicas, compra de equipos médicos y menos aún, afirmar que esos temas no son relativos a la prestación del servicio de salud.

La conceptualización de daño al patrimonio del Estado consistente en el *uso indebido*, se encuentra proscrita no solo por la declaratoria de inexecutable, sino también porque parte de los gastos reprochados como indebidos, se encuentran siendo administrados por el mismo Estado, a través de la intervención decretada en el año 2011, y adicionalmente se encuentran cumpliendo y prestando el servicio público de salud a los usuarios.

El daño no fue determinado, puesto que se utilizó un informe técnico viciado de nulidad realizado por los funcionarios de la Contraloría, cuyo valor probatorio resulta cuestionable.

- El fallo con responsabilidad fiscal demuestra una flagrante inobservancia de la caducidad que debió ser declarada, habida cuenta de la imposibilidad de investigar hechos anteriores al 28 de diciembre de 2006, sin que sea de recibo argumentar que se trata de conductas de tracto sucesivo.

De conformidad con el artículo 9º de la Ley 610 de 2000, la caducidad se cuenta a partir de la ocurrencia del hecho generador del daño, en materia fiscal, a partir de la ejecución exacta del hecho que produjo el presunto detrimento patrimonial a las arcas del Estado, y no de la conducta general llevada a cabo por los individuos implicados que se evalúa desde una óptica subjetiva de intencionalidad al realizar el presunto acto de ejecución de manera continua.

Dada la redacción del fallo con responsabilidad fiscal, se observa que la Contraloría General de la república individualiza las actas del Consejo de Administración para reprochar responsabilidad fiscal a los implicados, sin que se pueda sostener probatoria y fácticamente que cada decisión esté ligada entre sí, por el desconocimiento por parte de los miembros del Consejo, de la clase de recursos que se invertirían en la adquisición de equipos médicos, gastos administrativos, compra de inmuebles o adquisición de equipos médicos y científicos, aunado a que hubo personas naturales que no participaron en todas las reuniones del Consejo, y sin embargo se les endilgo responsabilidad por la totalidad del presunto daño, tal y como aconteció con la demandante.

Las acciones del Consejo de Administración están determinadas por la presunta conducta repetitiva de sus miembros, circunstancia no válida en materia de caducidad de la acción fiscal, teniendo en cuenta que sus acciones están determinadas por actos jurídicos concretos, y claramente individualizados, esto es, que la responsabilidad fiscal deviene del hecho que produzca y materialice concretamente el respectivo daño, hechos individualizados y determinados en el tiempo a través de los funcionarios administrativos y financieros encargados de la ejecución contable y financiera, pero no se puede ligar de la conducta como lo pretende establecer la Contraloría Delegados, puesto que este es un proceso de naturaleza resarcitoria, mas no sancionatoria.

Las actas de aprobación de presupuesto y aprobación de estados financieros son completamente ajenos unos de otros, lo que establece el carácter no sucesivo entre ellos, es decir, las diversas actas que se emiten no son producto de las anteriores, situación que permite desvirtuar la existencia de la presunta actuación compleja o continua como se aduce en el fallo con responsabilidad fiscal.

La Contraloría Delegada Intersectorial no puede adicionar a la investigación hechos que no fueron analizados ni contemplados en esa etapa, así como tampoco fueron estudiados en el informe técnico, contable y financiero, proferido por los funcionarios de la entidad demandada por circunstancias fácticas ocurridas con anterioridad a diciembre de 2006, no solo por haber operado el fenómeno de la caducidad, sino por la incorporación a la investigación sin soporte técnico como se hizo en las demás vigencias.

- Se aplicó equivocadamente el artículo 3º de la Ley 610 de 2000, toda vez que la señora Ana María Piñeros no es gestora fiscal, puesto que bajo el amparo del artículo 3º de la Ley 610 de 2000, el único gestor fiscal es la persona jurídica de la E.P.S. SALUDCOOP O.C., lo cual se demostró en la investigación fiscal, puesto que tenía la autorización de funcionamiento otorgada por la Superintendencia Nacional de Salud mediante Resolución 0186 del 24 de marzo de 1995, en la que se le asignó el código 013 para efectos del manejo de la información que interese a los integrantes del Sistema General de Seguridad Social en Salud.

El fallo 001890 desconoce que la gestión de la EPS está reservada a las personas jurídicas que son autorizadas para tal fin por un certificado de funcionamiento de la Superintendencia Nacional de Salud, quienes de forma indelegable son las únicas que pueden desarrollar las funciones autorizadas por la ley para la EPS.

La señora Piñeros Ricardo en el proceso de responsabilidad fiscal no encajaba en la definición de gestor fiscal realizada por la Contraloría General de la República dentro del proceso IP-010 de 2011, puesto que no tenía la calidad de servidor público, era un particular en estricto sentido sin cumplir funciones públicas, no tenía título jurídico ni delegación legal ni reglamentaria que le permitiera ejercer la administración de recursos públicos, puesto que tal potestad la ostentaba la persona jurídica y su representante legal. Por otra parte, tampoco tenía acceso efectivo a los recursos públicos, ni la titularidad de ningún bien que presuntamente se hubiera adquirido con recursos parafiscales, ya que por el contrario los bienes son de propiedad de la EPS, siendo actualmente explotados por el Estado para la prestación de los servicios.

2) Respuesta al cargo por parte de la Contraloría General de la República:

La sentencia C-340 de 2007 al referirse a la inexecutable de la expresión “uso indebido” como forma de realización de la lesión al patrimonio público, precisó que la declaratoria de inconstitucionalidad se debió a que la expresión no puede ser una forma autónoma e independiente de realización del daño, porque en realidad involucra un concepto más propio de la realización de una conducta dolosa o gravemente culposa que da lugar a la responsabilidad fiscal.

Desde el inicio de la actuación administrativa, la Contraloría General de la República fue clara en exponer que la lesión del patrimonio económica del Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS) se materializó por causa del desvío de los recursos parafiscales que se apropiaron y/o fueron explotados en beneficio de la empresa SALUDCOOP EPS O.C. y de sus empresas vinculadas, producto de una gestión fiscal antieconómica, ineficaz, ineficiente e inoportuna. Los recursos no se aplicaron al cumplimiento de los cometidos y fines esenciales del Estado, particularmente en lo que se refiere a la destinación específica que debe dársele a los mismos, como lo señala el artículo 48 Constitucional.

Tanto en el auto de imputación como en el fallo de responsabilidad fiscal se expuso que el proceso No. IP 010 de 2011 tuvo su origen en la desviación de los recursos parafiscales, resultando inane que la parte actora pretenda acudir a la falta de prohibición legal para invertir los recursos parafiscales del SGSSS para desvirtuar la configuración del daño fiscal declarado.

No se aprecia una razón válida para que la parte demandante reproche la decisión administrativa por no informar cual es la norma constitucional o legal expedida con anterioridad al año 2011, que estableció la prohibición de invertir en gastos administrativos, remodelación de clínicas, compra y créditos para adquisición de médicos científicos; en realidad, debe tenerse en cuenta que SALUDCOOP EPS OC como administradora de los recursos parafiscales del SGSSS debe ceñirse al cumplimiento del mandato del artículo 48 Constitucional.

En lo que respecta a la indeterminación del daño fiscal, además de señalar que tal manifestación falta a la verdad, debe advertirse que los actos administrativos demandados son uniformes y congruentes en señalar que por razón del desvío de recursos públicos del Sistema para fines distintos a los previstos en la ley, y en beneficio privado, se produjo un detrimento de naturaleza fiscal concretado en distintas operaciones que quedaron descritas de modo inequívoco en las decisiones que se demandan.

Ninguna falta de certeza se puede predicar de la información que sustentó los actos demandados, cuando claramente la forma de determinación del daño fiscal estuvo sustentada en medios probatorios regulados por la ley, de tal manera que constituyen plena prueba lo que en ellos se consigna, como ocurre con los estados financieros certificados y dictaminados, las actas de los órganos de administración, los informes de la Superintendencia Nacional de Salud, con la finalidad de obtener estados financieros que contengan información comprensible, útil, pertinente, confiable, neutral, verificable y representando fielmente los hechos económicos.

La compatibilidad obedece a un Plan Único de Cuentas, previamente establecido por la Superintendencia Nacional de Salud con la finalidad de obtener estados financieros que muestran la situación financiera de la EPS, la determinación de las utilidades y la gestión adelantada por la administración durante un periodo contable determinado, siendo que el registro de las operaciones de forma ordenada, cronológica y sistemática, dé como resultado los Estados Financieros Básicos, consagrados en el artículo 22 del Decreto 2649 de 1993.

Teniendo en cuenta que los estados financieros arrimados al proceso por parte de SALUDCOOP EPS OC, se encuentran certificados y dictaminados, a la luz del ordenamiento jurídico constituyen medio probatorio idóneo y cierto, que reflejan la realidad económica y financiera del ente, con la característica sustancial de ser generado por este, sin haber duda de la calidad probatoria de los estados financieros debidamente certificados y dictaminados, que provienen de la ley y las normas reglamentarias.

En la demanda se afirma que para determinar el daño se utilizó un informe técnico viciado de nulidad, planteando un reproche tendiente a deslegitimar, observar o adicionar la prueba del informe técnico que debió hacerse en la oportunidad procesal destinada por la ley para la contradicción, situación que no fue aprovechada por la parte actora, siendo que al informe técnico se le corrió traslado.

El documento anexado a la demanda, denominado dictamen pericial, no tiene ninguna razón de ser dentro del presente trámite judicial, pues busca reabrir un debate que tuvo su oportunidad legal en sede administrativa.

Las conclusiones a las que llegó el fallo de responsabilidad fiscal, fueron fruto de la directa verificación de los documentos financieros y económicos provenientes de SALUDCOOP EPS, debidamente conocidos, promovidos e instrumentados por sus directivos.

En el Fallo No. 01890 del 13 de noviembre de 2013, se presenta y desarrolla la metodología usada por la Contraloría General de la República para la cuantificación del daño, y la mecánica utilizada para demostrar el desvío de los recursos del SGSSS por parte de SALUDCOOP EPS OC, en actividades diferentes a las establecidas por la norma, coincidiendo la Superintendencia Nacional de Salud y la Contraloría General de la República en la determinación de la prueba de auditoria con la que se estableció el desvío de los recursos fiscales, esto es, el análisis de flujo de efectivo por el método directo.

El Vicepresidente Financiero de SALUDCOOP, en declaración juramentada ante la Superintendencia Nacional de Salud del 10 de agosto de 2009, convalidó la herramienta financiera utilizada como una de las metodologías que permite verificar la destinación que SALUDCOOP ha dado a los recursos recibidos, que no fue otra que el análisis de flujo de efectivo.

- En cuanto a la indebida aplicación del artículo 3º de la Ley 610 de 2000, advierte que las decisiones de las instituciones son gestadas, ordenadas y ejecutadas por sus órganos de dirección, por sus representantes legales y por los empleados que por funciones u obligaciones laborales, intervienen o inciden como determinadores; siendo evidente que los titulares de los órganos de administración y dirección, ejercen gestión fiscal, de modo que en los eventos que con motivo con la misma se compruebe la ocurrencia de daños fiscales, no solamente los hacen sujetos pasivos de la acción fiscal, sino directos responsables del resarcimiento de los daños acreditados en el proceso.

El fallo de responsabilidad fiscal se pronunció sobre unos mismos elementos para individualizar la responsabilidad fiscal de los imputados al contemplar como eje una misma modalidad de daño, como lo fue el desvío de recursos públicos del SGSSS en beneficio privado, a través de transacciones y/o operaciones reflejadas en los estados financieros, en las que participaron y tuvieron conocimiento las personas de nivel directivo convocadas al proceso de responsabilidad fiscal No. IP 010 de 2011.

A partir del contenido de la imputación y con fundamento en la valoración probatoria de los medios recaudados en el proceso, se estableció con claridad la manera como se consolidó el desvío de recursos públicos, los cauces utilizados para su apropiación indebida, y los mecanismos y operaciones utilizadas para ello, en una estructura sistemática de acciones que desde 1998 al 2010 fueron permanentes, continuas y en todo caso predicables, entre otros de los directivos imputados, quienes tenían pleno conocimiento de lo que se venía instrumentando y quienes desde sus distintas funciones actuaron bajo una misma unidad de designio y concurren de manera permanente a su generación; tal y como se refleja en los estados financieros, en las actas de la Asamblea de Asociados, en las del Consejo de Administración, en los manuales de funciones y en los demás documentos valorados en los actos administrativos que se demandan.

3) Análisis de la Sala

La Sala resolverá el primer cargo de nulidad propuesto por la parte actora, a partir de los siguientes argumentos:

I. La inexequibilidad del “uso indebido” como modalidad de daño patrimonial al estado

La H. Corte Constitucional declaró la inexequibilidad de la expresión “uso indebido”, contenida en el artículo 6° de la Ley 610 de 2000, que alude a la definición del daño patrimonial al Estado y lesión al patrimonio público. Los argumentos para esta decisión fueron los siguientes:

“En cuanto a la expresión uso indebido contenida en la disposición demandada cabe formular al menos tres hipótesis sobre su alcance:

a. Uso indebido que genera lesión o detrimento en bienes o recursos públicos. En esta hipótesis el daño no está representado en el uso indebido per se, sino, precisamente, en el detrimento, disminución o pérdida de los bienes o los recursos públicos. Aquí cabrían algunos de los ejemplos presentados por los intervinientes en este proceso, como el referido al daño producido a una maquinaria del Estado como consecuencia de su utilización en una forma proscrita por los manuales de uso, o eventos no tan fáciles, como podría ser el uso improductivo de recursos públicos, caso en el cual el daño no se da por la mera conducta indebida, sino por el detrimento que la indebida aplicación de los recursos produce en el patrimonio. Los bienes o los recursos dejan de ser útiles, esa pérdida de utilidad es un detrimento patrimonial susceptible de generar responsabilidad fiscal. (...)

En ese caso es claro que la conducta genera un costo y que el objeto de la responsabilidad fiscal es la afectación que ese costo produce en el patrimonio público, y no la mera conducta indebida de usar los bienes del Estado para un fin distinto del propio del servicio público, conducta que daría lugar a que las autoridades competentes establecieran las correspondientes responsabilidades disciplinaria y penal.

b. El uso indebido puede no generar un detrimento apreciable o significativo en los bienes o los recursos públicos, pero si puede traer consigo un aprovechamiento patrimonial para el agente que usa indebidamente los bienes o los recursos del Estado. En esta hipótesis cabría decir que, en estricto sentido, el daño está en el detrimento en los intereses patrimoniales del Estado que se deriva de su aprovechamiento indebido por terceros. No en el uso per se, sino en el aprovechamiento indebido. Tal sería, por ejemplo, el caso del uso sistemático y manifiestamente abusivo de recursos adquiridos a un costo fijo por el Estado, como los servicios de telefonía móvil celular o de acceso a Internet. En una hipótesis tal, el uso intensivo del acceso a Internet, para fines no laborales, en horarios distintos de la jornada de trabajo, no generaría un costo visible para el Estado, pero si un aprovechamiento susceptible de ser cuantificado, para el agente.

c. Finalmente, el uso indebido puede darse en situaciones que, ni generen un detrimento apreciable en los bienes o en los recursos del Estado, ni produzcan una afectación de sus intereses patrimoniales por el aprovechamiento indebido de tales bienes o recursos. Tal sería el caso cuando se destinan recursos del Estado a fines oficiales distintos de aquel para el que estaban presupuestados, o cuando el uso indebido consiste en una mera infracción de reglamentos, órdenes o directivas, pero sin lesión ni aprovechamiento privado de los recursos públicos. En estos casos,

puede existir responsabilidad penal o disciplinaria, pero no responsabilidad fiscal, por ausencia de daño.

Es claro que en la primera hipótesis, hay un daño susceptible de ser cuantificado, atribuible al detrimento de los bienes, o a la pérdida de utilidad, o al valor de los recursos inutilizados o enterrados en obras improductivas, etc. También sería cuantificable la afectación del patrimonio público que se deriva del aprovechamiento indebido de bienes o recursos del Estado. Cabría establecer, en ciertas hipótesis, que hay un detrimento patrimonial cuando el valor generado por el uso indebido de los bienes del Estado no entra a su patrimonio sino que permanece en el de un tercero.

*Pero es claro, también, que en esas hipótesis **la afectación de los intereses patrimoniales del Estado no se produce por el uso indebido per se, sino que sería necesario acreditar, además, el detrimento de los bienes y recursos o, eventualmente, su aprovechamiento indebido, o, en general, la afectación de los intereses patrimoniales del Estado**, eventos en los cuales serían éstos -detrimento, aprovechamiento indebido o afectación- y no aquel -uso indebido- los elementos constitutivos del daño y la fuente de la responsabilidad fiscal, y el uso indebido, una modalidad de la conducta dolosa o culposa que da lugar a la responsabilidad.*

Al incluir la norma demandada el concepto de uso indebido como categoría autónoma representativa de la lesión al patrimonio público, paralela a otras expresiones de daño como menoscabo, disminución, perjuicio, detrimento, pérdida o deterioro, desnaturaliza el concepto de daño, con implicaciones no sólo desde el punto de vista de la técnica legislativa -lo cual no es objeto del control de constitucionalidad- sino desde la perspectiva de su conformidad con la Constitución, puesto que, ciertamente, como se señala en la demanda, se afecta la posibilidad de desvirtuar la responsabilidad fiscal acreditando la ausencia de daño, con lo cual el juicio fiscal se tornaría en sancionatorio, porque la condena no tendría efecto reparatorio o resarcitorio, sino meramente punitivo, lo cual implicaría, a su vez, atribuir a las contralorías una competencia para investigar conductas indebidas e imponer las correspondientes sanciones, lo cual, como lo ha señalado esta corporación, no puede hacer el legislador, puesto que no está a su alcance, más allá de la distribución de competencias realizada por la Constitución, atribuir a las contralorías el ejercicio de un control disciplinario que de acuerdo con la Carta corresponde a otros órganos.

Con base en las anteriores consideraciones, la Corte habrá de declarar la inexecutable de la expresión “uso indebido” contenida en el artículo 6° de la Ley 610 de 2000, sin que, por otra parte, ello implique que no se pueda derivar responsabilidad fiscal por el uso indebido de los bienes o recursos del Estado, porque, en la medida en que de tal uso se derive un daño al patrimonio del Estado, entendido como la lesión del patrimonio público, representada en el menoscabo, disminución, perjuicio, detrimento, pérdida o deterioro de los bienes o recursos públicos o de los intereses patrimoniales del Estado, producida en los términos de la Ley 610 de 2000, el agente será fiscalmente responsable”⁴⁶.

En criterio de la H. Corte Constitucional, la expresión “uso indebido”, se refiere a tres hipótesis: a) que el uso indebido genere lesión o detrimento en bienes o recursos públicos, caso en el cual el daño no está representado en el uso indebido *per se*, sino

⁴⁶ ESCOBAR GIL, Rodrigo (M.P.) (Dr.). H. Corte Constitucional. Sentencia C-370/07. Referencia: expediente D-6536.

en el detrimento, disminución o pérdida de los bienes o los recursos públicos; b) el uso indebido puede no generar un detrimento apreciable o significativo en los bienes o los recursos públicos, pero puede traer consigo un aprovechamiento patrimonial para el agente que usa indebidamente los bienes o los recursos del Estado; y c) el uso indebido se puede dar en situaciones que no generen detrimento apreciable en los bienes o en los recursos del Estado, ni produzcan una afectación de sus intereses patrimoniales.

En los dos primeros casos, se produce afectación de los intereses patrimoniales del Estado, no por el uso indebido, sino por el detrimento de los bienes, su pérdida de utilidad o el aprovechamiento indebido. En el último caso, el uso indebido podría dar lugar a responsabilidad penal o disciplinaria, pero no fiscal.

Por tal motivo, la expresión “uso indebido” dispuesta en el artículo 6° de la Ley 601 de 2000 fue declarada inexecutable, por el daño que pueda generarse por el uso de los recursos públicos, no se deriva propiamente del “uso”, sino de otras expresiones tales como el “aprovechamiento indebido” o el “detrimento” de los bienes.

En el caso concreto, el daño fiscal fue determinado por la Contraloría General de la República de la siguiente manera (tomado textualmente del Fallo de responsabilidad fiscal No. 001890 de 2013):

“Para el caso examinado el daño imputado consiste en la lesión del Patrimonio económico del Sistema General de Seguridad Social en Salud -SGSSS, materializada en el detrimento de dicho Patrimonio causado por el desvío de los recursos parafiscales con el fin de ser apropiados y/o explotados en beneficio de la empresa SALUDCOOP EPS O.C. y de sus empresas vinculadas, produciendo una gestión fiscal antieconómica, ineficaz, ineficiente e inoportuna de dichos recursos, que no se aplicaron al cumplimiento de los cometidos y de los fines esenciales del Estado, particularmente en lo que se refiere a la destinación específica que debe dársele a dichos recursos como lo prevé el artículo 48 de la Constitución Política.

Dicha conducta es atribuible tanto a SaludCoop EPS OC como a algunas personas naturales quienes con sus acciones y omisiones usaron Indebidamente y/o permitieron el uso indebido de estos recursos parafiscales de manera dolosa y gravemente culposa como se explicará más adelante. Lo anterior, afectando la liquidez y estabilidad financiera del Sistema y, por consiguiente, lesionando la garantía del derecho fundamental a la salud de los habitantes del territorio colombiano”⁴⁷.

De lo anterior se observa que el daño fiscal imputado a la demandante corresponde al detrimento patrimonial causado por el desvío de los recursos parafiscales con el fin de ser apropiados o explotados en beneficio de SALUDCOOP EPS O.C. o de sus empresas vinculadas.

Si bien la Contraloría General de la República refirió que en SALUDCOOP se usó indebidamente o se permitió el uso indebido de los recursos parafiscales, esto no significa que el daño fiscal imputado se haya imputado por la modalidad de “uso indebido”, sino de “detrimento patrimonial” y “aprovechamiento” de los recursos públicos del SGSSS que tenían destinación específica, lo cual es acorde con los criterios dados por la H. Corte Constitucional en la sentencia en cita.

⁴⁷ EXPEDIENTE. Cuaderno Anexos No. 1. Folio. 39 (inv.).

Por tal motivo, la Sala desestimaré este argumento del cargo de nulidad.

II. La caducidad de la acción fiscal

La Ley 610 de 2001 en su artículo 9° definió la caducidad de la acción fiscal en los siguientes términos:

“(…) Artículo 9°. Caducidad y prescripción. La acción fiscal caducará si transcurridos cinco (5) años desde la ocurrencia del hecho generador del daño al patrimonio público, no se ha proferido auto de apertura del proceso de responsabilidad fiscal. Este término empezará a contarse para los hechos o actos instantáneos desde el día de su realización, y para los complejos, de tracto sucesivo, de carácter permanente o continuado desde la del último hecho o acto. La responsabilidad fiscal prescribirá en cinco (5) años, contados a partir del auto de apertura del proceso de responsabilidad fiscal, si dentro de dicho término no se ha dictado providencia en firme que la declare. El vencimiento de los términos establecidos en el presente artículo no impedirá que cuando se trate de hechos punibles, se pueda obtener la reparación de la totalidad del detrimento y demás perjuicios que haya sufrido la administración, a través de la acción civil en el proceso penal, que podrá ser ejercida por la contraloría correspondiente o por la respectiva entidad pública. (...)” (subrayado fuera del texto).

Conforme a lo anterior, la acción fiscal caducará si transcurridos 5 años desde la ocurrencia del hecho generador del daño al patrimonio público no se ha proferido auto de apertura del proceso de responsabilidad fiscal, término que contará para los hechos o actos instantáneos desde el día de su realización, y para los complejos, de carácter sucesivo, de carácter permanente o continuado, desde el último hecho o acto.

En este caso, previo a determinar si se configuró la caducidad de la acción fiscal, hay lugar a dar cuenta del daño fiscal atribuido por la CGR en el Fallo con responsabilidad fiscal a la demandante, lo que fue descrito en el Fallo No. 1890 de 2013 así:

“5.5. Determinación del Daño Fiscal y su cuantificación

Para el caso examinado, el daño imputado consiste en la lesión del Patrimonio económico del Sistema General de Seguridad Social en Salud -SGSSS, materializada en el detrimento de dicho Patrimonio causado por el desvío de los recursos parafiscales con el fin de ser apropiados y/o explotados en beneficio de la empresa SALUDCOOP EPS O.C. y de sus empresas vinculadas, produciendo una gestión fiscal antieconómica, ineficaz, ineficiente e inoportuna de dichos recursos, que no se aplicaron al cumplimiento de los cometidos y de los fines esenciales del Estado, particularmente en lo que se refiere a la destinación específica que debe dársele a dichos recursos como lo prevé el artículo 48 de la Constitución Política.

Dicha conducta es atribuible tanto a SaludCoop EPS OC como a algunas personas naturales quienes con sus acciones y omisiones usaron Indebidamente y/o permitieron el uso indebido de estos recursos parafiscales de manera dolosa y gravemente culposa como se explicará más adelante. Lo anterior, afectando la liquidez y estabilidad financiera del Sistema y, por consiguiente, lesionando la

*garantía del derecho fundamental a la salud de los habitantes del territorio colombiano*⁴⁸.

El monto del daño, en el Fallo de responsabilidad fiscal se determinó en los siguientes términos:

*“Para el período comprendido entre 1998 y 2010, el daño fiscal asciende a la suma total de UN BILLÓN CINCUENTA Y TRES MIL TRESCIENTOS CINCUENTA Y DOS MILLONES CIENTO CUARENTA MIL SEISCIENTOS VEINTE PESOS CON SESENTA Y UN CENTAVOS MONEDA CORRIENTE (\$1.053.352.140.620,61 M/Cte), suma que indexada a octubre 31 de 2013 asciende a UN BILLÓN CUATROCIENTOS VEINTIÚN MIL CIENTO SETENTA Y OCHO MILLONES TRESCIENTOS NOVENTA Y NUEVE MIL SETENTA Y DOS PESOS CON SETENTA Y OCHO CENTAVOS (\$1.421.178.399.072,78)*⁴⁹.

Por otra parte, la conducta endilgada a la demandante tiene como sustento en el acto administrativo demandado lo siguiente:

“De la anterior relación probatoria, queda plenamente establecido que la señora Piñeros, en el ejercicio de sus funciones, como miembro del Consejo de administración, que le fueron confiadas y en el marco de las atribuciones de gestión fiscal atribuibles a la EPS y a su Consejo de Administración, procedió de manera contraria a la Ley al concurrir en la concepción e implementación de las operaciones que se tradujeron en la salida de recursos públicos del SGSSS al patrimonio privado de la propia EPS y al de sus empresas vinculadas. Conducta a la que concurrió de manera reiterativa, continuada y calculada durante el tiempo en que ejerció sus funciones como miembro de Consejo de Administración y con las cuales contribuyó de manera determinante a la lesión al patrimonio público con una pérdida de recursos por valor sin indexar de \$1.053.352.140.620.61 (Un billón cincuenta y tres mil trescientos cincuenta y dos millones ciento cuarenta mil seiscientos veinte pesos con sesenta y un centavos), tales operaciones de desvío y apropiación, solo se podían producir y generar en el ámbito del ejercicio de las funciones como miembro del Consejo Directivo, órgano que tenía a su cargo, atribuciones de dirección, orientación, coordinación y control del funcionamiento de SALUDCOOP EPS OC.

Así las cosas, es indubitable que entre la gestión atribuida a la imputada como miembro del Consejo de administración, por virtud de la habilitación jurídica a la EPS que regentaban, en el marco de la Ley 100 de 1993 y el daño acreditado en el proceso que nos ocupa, existe un directo nexo de causalidad puesto que fue por virtud del ejercicio de las funciones como miembro del Consejo de administración que intervino y contribuyó a la destinación y apropiación indebida con pérdida y menoscabo del patrimonio público. Sin dicha participación del Consejo de administración, SALUDCOOP EPS OC., no hubiera estado en condiciones de generar el daño fiscal que se le atribuye pues como fluye de la valoración probatoria, todas las operaciones que han sido objeto de imputación se desarrollaron como consecuencia de las decisiones tomadas entre otros, por los miembros del Consejo de administración.

Por tal razón se reitera la calificación de esta conducta a título de DOLO por cuanto de manera reiterada y consciente, Ana María Piñeros Ricardo contribuyó, en calidad de miembro del Consejo de administración, a la concepción, estructuración e

⁴⁸ CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Fallo No. 1890 del 13 de noviembre de 2013 “por medio del cual se profiere fallo de primera instancia dentro del Proceso de Responsabilidad Fiscal IP 010 de 2011”. p. 78.

⁴⁹ *Ibíd.* p. 111.

implementación de las operaciones a través de las cuales y a nombre de SALUDCOOP EPS OC., se produjo la desviación de recursos públicos, para su indebida apropiación y utilización en contravía de los fines consagrados por la Constitución y la Ley. Ese carácter continuado y permanente de la conducta, revela una manifiesta intención, voluntad y conocimiento de los alcances y resultados de dichas operaciones y de que con ellas se acrecentaba el patrimonio y los beneficios privados tanto de SaludCoop EPS OC, como de sus empresas vinculadas.

Las personas que ejercieron como miembros del Consejo de Administración de la EPS, en el periodo referido estaban en condiciones no sólo de conocer el régimen de sujeción especial aplicable a dicha EPS y de adecuar su conducta y la de su organización a dicho régimen, sino además su estado de conciencia, y sus deberes funcionales le daban todas las condiciones para saber cuál era el ciclo seguido por los recursos públicos que se le asignaban y cómo acrecentaba los beneficios privados. Por todo lo anterior, la Conducta de la señora Ana María Piñeros Ricardo se confirma bajo el título de DOLO.

Valoración del Daño.

Quedó establecido que la imputada, Ana María Piñeros Ricardo intervino con capacidad de disposición, conocimiento, discusión, discernimiento y aprobación en operaciones que significaron el desvío con apropiación y explotación privada e indebida de recursos parafiscales por la suma sin indexar de \$1.053.352.140.620.61 (Un billón cincuenta y tres mil trescientos cincuenta y dos millones ciento cuarenta mil seiscientos veinte pesos con sesenta y un centavos) en consideración a lo contemplado en el acápite de descripción del daño, en esta Providencia⁵⁰.

En virtud de lo anterior, el daño fiscal endilgado por la CGR corresponde al detrimento patrimonial causado por el desvío de los recursos parafiscales con el fin de ser apropiados o explotados en beneficio de SALUDCOOP EPS O.C. o de sus empresas vinculadas, produciendo una gestión fiscal antieconómica, ineficaz, ineficiente e inoportuna de los recursos, que no se aplicaron al cumplimiento de los cometidos y de los fines esenciales del Estado, particularmente en lo que se refiere a la destinación específica que debe dársele a esos recursos, conforme al artículo 48 de la Constitución Política.

La Contraloría General de la República limitó temporalmente el daño fiscal atribuido, en el periodo comprendido entre los años 1998 a 2010, fecha en la que se iniciaron las prácticas que a criterio de la entidad, generaron de manera continua, ininterrumpida y bajo un mismo hilo conductor el desvío de los recursos parafiscales que a la fecha no han retornado a los flujos del Sistema.

El daño fiscal endilgado se refiere a⁵¹: i) las actividades de operación que la EPS podía realizar con recursos propios, más no con recursos públicos, como lo eran las remodelaciones y dotaciones, los proyectos de compra de infraestructura, los patrocinios, honorarios por concepto de asesoría legal, el pago de arrendamientos, gastos de viaje; ii) las actividades de financiación (gastos financieros y cuotas que se derivaron de la financiación) cubiertos con recursos del SGSSS, como lo fueron los préstamos; iii) actividades de inversión efectuados con los recursos del SGSSS, como lo fue la compra de clínicas y la compra de equipo médico y de laboratorio.

⁵⁰ *Ibíd.* p. 226 Y 227.

⁵¹ *Ibíd.* p. 112 a 143.

El presunto destino indebido de los recursos parafiscales, fue aprobado por unanimidad por parte de los miembros del Consejo de Administración y su Presidente Ejecutivo, con la participación de algunos directivos.

La Contraloría General de la República al efectuar la valoración del daño atribuido a la señora Piñeros Ricardo, en el Fallo de responsabilidad fiscal indicó que *“intervino con capacidad de disposición, conocimiento, discusión, discernimiento y aprobación en operaciones que significaron el desvío con apropiación y explotación privada e indebida de recursos parafiscales por la suma sin indexar de \$1.053.352.140.620.61 (Un billón cincuenta y tres mil trescientos cincuenta y dos millones ciento cuarenta mil seiscientos veinte pesos con sesenta y un centavos)”*⁵², por lo que en la parte resolutive de la decisión se le declaró responsable fiscal por el valor de \$1.053.352.140.620.61, que indexado al 31 de octubre de 2013 ascendió a \$1.421.178.399.072,78, debiendo responder a título de dolo, y solidariamente junto con los demás responsables fiscales por el daño patrimonial a los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud.

Así, el daño fiscal atribuido por la CGR, comporta una serie de hechos de carácter continuo, concatenados entre sí, desde el año 1998 a 2010, que dieron lugar al acaecimiento del presunto daño fiscal o lesión al patrimonio público, con ocasión del detrimento y del aprovechamiento indebido de los recursos del SGSSS. Así, contrario a lo alegado por la demandante, en este caso si se identifica una dependencia entre los diversos actos financieros señalados por la Contraloría en el fallo de responsabilidad fiscal ocasionados no con recursos propios de la EPS, sino con recursos del Sistema.

Esta postura se encuentra sustentada en el hecho que como lo demostró la CGR, las actividades de operación, financiación e inversión efectuadas por SALUDCOOP con cargo a los recursos del SGSSS se presentaron continuamente desde los años de 1998 a 2010, siendo continua la afectación a la liquidez y estabilidad financiera del Sistema, así como también lo eran las dificultades de liquidez de la EPS que año tras año se acentuaban, tal y como lo demostraron los informes de KPMG, la Superintendencia Nacional de Salud y la Contraloría General de la República que sirvieron de sustento para la decisión de responsabilidad fiscal demandada en este proceso.

En razón de lo expuesto, la Sala no encuentra justificación para considerar de forma independiente la realidad financiera de SALUDCOOP durante cada uno de los periodos contables objeto de estudio por parte de la CGR, por el contrario, son dependientes, reflejando el carácter continuo de la realidad financiera de la compañía.

Por otra parte alega el demandante que las actas del Consejo de Administración de SALUDCOOP no se encuentran ligada entre sí, por el desconocimiento de los miembros de la clase de recursos que serían invertidos, teniendo en cuenta además que no todos los miembros participaron en todas las reuniones del Consejo, y sin embargo se les endilgó responsabilidad fiscal.

Dando respuesta al alegato de la demandante, en primer lugar deben diferenciarse los conceptos de “daño fiscal”, “gestión fiscal” y “responsabilidad fiscal”. El daño fiscal la lesión del patrimonio público, representada en el menoscabo, disminución, perjuicio, detrimento, pérdida o deterioro de los bienes o recursos públicos, o a los intereses patrimoniales del Estado (art, 6º, Ley 610 de 2000).

⁵² *Ibíd.* p. 227.

Por su parte, la gestión fiscal, es el conjunto de actividades económicas, jurídicas y tecnológicas, que realizan los servidores públicos y las personas de derecho privado que manejen o administren recursos o fondos públicos, tendientes a la adecuada y correcta adquisición, planeación, conservación, administración, custodia, explotación, enajenación, consumo, adjudicación, gasto, inversión y disposición de los bienes públicos, así como a la recaudación, manejo e inversión de sus rentas en orden a cumplir los fines esenciales del Estado, con sujeción a los principios de legalidad, eficiencia, economía, eficacia, equidad, imparcialidad, moralidad, transparencia, publicidad y valoración de los costos ambientales (art. 3º, Ley 610 de 2000).

En cuanto a la responsabilidad fiscal, ésta tiene por objeto el resarcimiento de los daños ocasionados al patrimonio público como consecuencia de la conducta dolosa o culposa de quienes realizan gestión fiscal mediante el pago de una indemnización pecuniaria que compense el perjuicio sufrido por la respectiva entidad estatal (art. 4º *Ibíd.*), teniendo como elementos para su configuración una conducta dolosa o culposa atribuible a una persona que realiza gestión fiscal, un daño patrimonial al Estado y un nexo causal entre los dos elementos anteriores (art. 5º, *Ibíd.*).

Hecha esta diferenciación, se observa en este caso, que el *daño fiscal* endilgado por la CGR no fue la suscripción de las actas del Consejo de Administración de SALUDCOOP por las que se aprobaban los movimientos financieros de la EPS, sino el detrimento y aprovechamiento de los recursos que tenían como destinación específica el SGSSS. La aprobación de las decisiones por parte del aludido consejo, como se analizará más adelante, era efectuada por los miembros del organismo en ejercicio de su *gestión fiscal*.

Ya el análisis de si la conducta desplegada por la demandante guarda nexo de causalidad con el daño endilgado en acto administrativo que se demanda, no es relevante para determinar si se encuentra o no caducada la acción fiscal en el presente caso, sino para establecer la concurrencia de los elementos analizados que den lugar a la *responsabilidad fiscal*.

Se reitera que el hecho de tracto sucesivo generador del daño, lo constituyó el indebido manejo de los recursos parafiscales de destinación específica, gestado desde el año 1998 hasta el año 2010, y teniendo en cuenta que la imputación de responsabilidad fiscal se profirió en Auto 277 del 7 de noviembre de 2012, es claro para la Sala que a esa fecha no se había configurado el fenómeno de la caducidad de la acción fiscal.

Bajo esa consideración, la Sala desestimaré este argumento dado por la demandante en el primer cargo de nulidad que se analiza.

III. La demandante como gestora fiscal

Ante el argumento de la demandante según el cual no era gestora fiscal, debe precisarse que de conformidad con el artículo 3º de la Ley 610 de 2000, la *gestión fiscal* se define como el conjunto de actividades económicas, jurídicas y tecnológicas, que realizan los servidores públicos y las personas de derecho privado que manejen o administren recursos o fondos públicos, tendientes a la adecuada y correcta adquisición, planeación, conservación, administración, custodia, explotación, enajenación, consumo, adjudicación, gasto, inversión y disposición de los bienes

públicos, así como a la recaudación, manejo e inversión de sus rentas en orden a cumplir los fines esenciales del Estado, con sujeción a los principios de legalidad, eficiencia, economía, eficacia, equidad, imparcialidad, moralidad, transparencia, publicidad y valoración de los costos ambientales. La H. Corte Constitucional interpretando esta disposición precisó:

“Como bien se aprecia, se trata de una definición que comprende las actividades económicas, jurídicas y tecnológicas como universo posible para la acción de quienes tienen la competencia o capacidad para realizar uno o más de los verbos asociados al tráfico económico de los recursos y bienes públicos, en orden a cumplir los fines esenciales del Estado conforme a unos principios que militan como basamento, prosecución y sentido teleológico de las respectivas atribuciones y facultades. Escenario dentro del cual discurren, entre otros, el ordenador del gasto, el jefe de planeación, el jefe jurídico, el almacenista, el jefe de presupuesto, el pagador o tesorero, el responsable de la caja menor, y por supuesto, los particulares que tengan capacidad decisoria frente a los fondos o bienes del erario público puestos a su cargo. Siendo patente que en la medida en que los particulares asuman el manejo de tales fondos o bienes, deben someterse a esos principios que de ordinario son predicables de los servidores públicos, a tiempo que contribuyen directa o indirectamente en la concreción de los fines del Estado”⁵³ (subrayado fuera del texto).

Conforme a lo anterior, la gestión fiscal comprende las actividades económicas, jurídicas y tecnológicas para la acción de quienes tienen la competencia o capacidad (servidores públicos y las personas de derecho privado que manejen o administren recursos o fondos públicos), para realizar uno o más de los verbos asociados al tráfico económico de los recursos y bienes públicos (los descritos en el artículo 3º de la Ley 610 de 2000), y en orden a cumplir los fines esenciales del Estado.

En el caso concreto, la señora Ana María Piñeros Ricardo se desempeñó como miembro del Consejo de Administración de SALUDCOOP EPS OC, participando en las reuniones de la Asamblea General Ordinaria de Asociados de la empresa, según dan cuenta las actas No. 15 del 6 de abril de 2005⁵⁴, No. 18 del 30 de marzo de 2006⁵⁵, No. 19 del 14 de febrero de 2007⁵⁶, No. 21 del 9 de abril de 2008⁵⁷, No. 22 del 24 de marzo de 2009⁵⁸, No. 24 del 29 de abril de 2009⁵⁹ y No. 26 del 9 de marzo de 2011⁶⁰, en las que se aprobaron los estados financieros de los periodos 2005 a 2010. Así mismo participó en las reuniones del Consejo de Administración de SALUDCOOP según Actas Nos. 183 del 10 de diciembre de 2009⁶¹, 184 del 2 de febrero de 2010⁶², Acta No. 172

⁵³ ARAUJO RENTERÍA, Jaime (M.P.) (Dr.). H. Corte Constitucional. Sentencia C-840/01. Ref. Expediente: D-3389.

⁵⁴ EXPEDIENTE. Cuaderno principal. USB obrante a folio 278. Archivo: “926513 CLAUDIA ISABEL MEDINA IP 010 - 2011 SALUDCOOP CARPETA PRINCIPAL 114 (22654-22855)”. P. 167 a 207.

⁵⁵ *Ibíd.* p. 230 a 255.

⁵⁶ *Ibíd.* p. 255 a 300.

⁵⁷ *Ibíd.* p. 300 a 369.

⁵⁸ *Ibíd.* p. 370 a 402, y Archivo: “01 CLAUDIA ISABEL MEDINA IP 010 2011 SALUDCOOP CARPETA PRINCIPAL 115 (22856-22931)”. P. 1 a 42.

⁵⁹ Archivo: “01 CLAUDIA ISABEL MEDINA IP 010 2011 SALUDCOOP CARPETA PRINCIPAL 115 (22856-22931)”. P. 45 a 50.

⁶⁰ *Ibíd.* p. a 152

⁶¹ Archivo: “01 CLAUDIA ISABEL MEDINA IP 010 - 2011 SALUDCOOP CUADERNO PRINCIPAL 145 (28979-29183)”. p. 344 a 359

⁶² *Ibíd.* p. 359 a 375.

del 12 de diciembre de 2008⁶³, Acta No. 134 del 29 de noviembre de 2005⁶⁴ en las que se autorizó a la administración de la empresa a ejecutar el presupuesto de la EPS en diversas operaciones. Por otra parte, participó en las reuniones del Consejo de Administración de SALUDCOOP como consta en las actas Nos. 136 del 31 de enero de 2006⁶⁵, 148 del 30 de enero de 2007⁶⁶, 161 del 29 de enero de 2008⁶⁷, 184 del 2 de febrero de 2010⁶⁸ y 196 del 1º de febrero de 2011⁶⁹, en los que se aprobaron los estados financieros correspondientes a cada uno de los años de 2005 a 2010, a excepción del año 2008.

Ahora, según lo establece el artículo 62 del Estatuto de SALUDCOOP E.P.S. O.C., son funciones del Consejo de Administración de la EPS, entre otras:

“8. Determinar la cuantía de las atribuciones permanentes del Presidente Ejecutivo para celebrar operaciones, autorizarlo en cada caso para llevarlas a cabo cuando exceda dicha cuantía, y facultarlo para adquirir, enajenar o gravar bienes inmuebles.

9. Examinar los informes que le presenten el Presidente Ejecutivo, el Revisor Fiscal y la Junta de Vigilancia, y pronunciarse sobre ellos

(...)

10. Aprobar o improbar los estados financieros que se sometan a su consideración.

11. Estudiar y adoptar el proyecto de presupuesto del ejercicio económico que le someta a su consideración la Presidencia Ejecutiva y velar por su adecuada ejecución.

(...)

17. Rendir informe a la Asamblea general sobre las labores realizadas durante el ejercicio y presentar un proyecto de destinación de los excedentes si los hubiere.

18. En general, ejercer todas aquellas funciones que le correspondan y que tengan relación con la dirección permanente sobre SALUDCOOP, no asignadas expresamente a otros órganos por la Ley o el presente Estatuto⁷⁰.

Es claro entonces, que los miembros del Consejo de Administración de SALUDCOOP EPS, en el desarrollo de sus funciones, ejercían gestión fiscal, como particulares que administraban recursos públicos, como lo son los parafiscales con destinación específica al SGSSS, realizando actividades de *planeación, administración, y disposición* de los mismos, siendo estos verbos asociados al tráfico económico de los recursos y bienes públicos, a los que se refiere el artículo 3º de la Ley 610 de 2000.

En los actos administrativos demandados, las conductas endilgadas a la demandante como responsable fiscal, y que serán analizadas por la Sala en profundidad más

⁶³ *Ibíd.* p. 240 a 253.

⁶⁴ Archivo: 01 CLAUDIA ISABEL MEDINA IP 010 - 2011 SALUDCOOP CUADERNO PRINCIPAL 144 (28775-28978). P. 292 a 317.

⁶⁵ *Ibíd.* p. 324 a 336.

⁶⁶ 01 CLAUDIA ISABEL MEDINA IP 010 - 2011 SALUDCOOP CUADERNO PRINCIPAL 144 (28775-28978). P. 36 a 44.

⁶⁷ *Ibíd.* p. 129 a 149.

⁶⁸ *Ibíd.* p. 359 a 375.

⁶⁹ Archivo: 01 CLAUDIA ISABEL MEDINA IP 010 - 2011 SALUDCOOP CUADERNO PRINCIPAL 146 (29184-29280). p. 57 a 67.

⁷⁰ Archivo: 243679 CLAUDIA ISABEL MEDINA IP 010 2011 SALUDCOOP CARPETA PRINCIPAL 114 (22654 - 22855). p. 159.

adelante, se subsumieron a las actividades desarrolladas por la señora Piñeros Ricardo en su calidad de miembro del Consejo de Administración de SALUDCOOP, tales como la aprobación de presupuestos en los que la administración de la EPS quedó habilitada para ejecutar operaciones con cargo a los recursos del SGSSS, que no tenían causalidad con esa destinación específica; así como la adopción de estados financieros en los que se refleja la misma situación. Por otra parte también se le endilgó su participación en las reuniones del Consejo de Administración en las que se autorizaron y/o aprobaron operaciones y transacciones de SALUDCOOP EPS OC. EPS OC., para ser ejecutadas con cargo a los recursos públicos parafiscales del SGSSS, y su participación en otras sociedades que hacían parte de la malla empresarial del Grupo SALUDCOOP.

Se observa entonces que las conductas reprochadas por la CGR a la demandante, lo fueron en el ejercicio de las funciones de la señora Piñeros Ricardo en su calidad de miembro del Consejo Directivo de SALUDCOOP, en actividades propias de la gestión fiscal, como lo fueron las ya descritas de planeación, administración, y disposición de los recursos públicos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, motivo por el cual este aparte del cargo de nulidad formulado no prospera.

Comoquiera que se desestimaron los argumentos del primer cargo de nulidad, éste no prospera.

B. SEGUNDO CARGO: LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DEMANDADOS DESCONOCIERON EL DERECHO DE DEFENSA, CONTRADICCIÓN Y DEBIDO PROCESO

1) Fundamentos

- En la actuación administrativa se amplió el espectro de los hechos respecto de los cuales la señora Ana María Piñeros Ricardo debía responder (los hechos acontecidos con anterioridad al año 2005), lo que de contera vulneró su derecho de defensa, encontrándose probado que antes del año de 2005, esta persona no contaba con la calidad de miembro del Consejo de Administración de SALUDCOOP.

Si se imputa responsabilidad fiscal por una suma cuya estimación es la que ha permitido encauzar la defensa, no es legal que en el fallo con responsabilidad fiscal, y sin oportunidad para efectuar la debida contradicción, se le sorprenda a la demandante con la obligación de resarcir una suma de dinero, cuya valoración desconoce, y que carece de respaldo fáctico y jurídico.

A la señora Piñeros Ricardo como responsable fiscal, se le impuso la obligación de resarcir el patrimonio público en cuantía indexada por valor de un billón cuatrocientos veintiún mil ciento setenta y ocho millones trescientos noventa y nueve mil setenta y dos pesos con setenta y ocho centavos (\$1.421.178.399.072), suma que no guarda correspondencia con la que se le imputó en auto del 7 de noviembre de 2012, de ochocientos noventa y nueve mil cuatrocientos setenta y tres millones trescientos nueve mil pesos (\$899.473.309.000).

- La defensa de la señora Ana María Piñeros Ricardo además de las pruebas documentales, solicitó que se decretara la elaboración de un informe técnico con la convocatoria para su ejecución de un grupo de profesionales en el área contable y financiera, externos a la CGR, con el fin de absolver los interrogantes planteados, y

sobre los cuales gravitó siempre el juicio de responsabilidad fiscal; esta solicitud fue reiterada y sustentada a través de los recursos de reposición y apelación de la decisión que despachó favorablemente la petición, Auto No. 000998 del 21 de junio de 2013.

El informe técnico practicado por la Contraloría, no solo se encontraba viciado por la ausencia de objetividad en su valoración, sino también por cuanto no se tuvo en cuenta en el presunto daño ocasionado con anterioridad al año 2006, que se incluyó a la demandante, con violación del derecho de defensa y contradicción.

Revestía de igual importancia la valoración del concepto emitido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público en el año 2005 y anexado por Ana María Piñeros Ricardo, sobre la legalidad y posibilidad de realizar gastos en temas administrativos, documento que avalaba lo llevado a cabo por la EPS SALUDCOOP, desconocido e ignorado por el órgano de control fiscal en su fallo con responsabilidad fiscal.

La reiterada negación de la prueba técnica solicitada en sendas oportunidades por la defensa, y la ausencia de valoración de las aportadas por la señora Piñeros Ricardo, evidencian la violación al debido proceso y el derecho de defensa, máxime cuando quien juzga lo hace con la doble connotación de juez y parte en el proceso.

- Por otra parte se vulneró el debido proceso y el derecho de defensa consagrado en el artículo constitucional, al no tener en cuenta las pruebas documentales y testimoniales recaudadas a lo largo del proceso fiscal, pese a su legar y oportuna incorporación al proceso.

En el proceso de responsabilidad fiscal se allegaron diversos medios de prueba tendientes a soportar los argumentos de defensa, los cuales no fueron valorados por la entidad demandada, cuyo análisis daría lugar a la declaratoria de ausencia de responsabilidad fiscal de la demandante.

No se analizó como prueba el testimonio de Mariano Bernal Cárdenas, cuya declaración prueba que en el informe técnico por él elaborado no se respetó el principio de inmediación de la prueba, y por el otro, fue direccionada, pues se centró en establecer conceptos preconcebidos del funcionario, cuya imparcialidad se encontraba comprometida, existiendo prueba de la recusación.

Toda la argumentación en relación con el EBITDA fue desconocida por la entidad demandada, por conceptos que como quedó probado en el testimonio, no se conocen con grado de certeza por quien suscribió el informe técnico sobre el cual se centró el Fallo No. 001890, aun cuando en este último se haya querido menguar su valor probatorio.

El testigo señaló que no se analizó en el informe técnico el EBITDA, e indicó que no se conoce ninguna regulación de orden legal o de certificación de costumbre mercantil sobre la naturaleza del concepto financiero EBITDA, con lo que concluye que no puede asegurarse válidamente que éste no aplica para SALUDCOOP.

No existe certeza de cuántos y cuáles funcionarios participaron en la elaboración del informe técnico, pues al ser interrogado a este respecto, el testigo indicó que si bien los capacitó previamente al recaudo de la información, no recuerda exactamente cuántos eran, ni sus nombres completos, señalando tan solo y someramente algunos nombres

sin apellidos o cargos dentro de la Contraloría General de la República, lo que sin lugar a dudas permite concluir que se desconocieron por completo los derechos de contradicción y defensa, al no tener acceso de la metodología utilizada en el recaudo de la prueba, ni menos la experticia de quienes coadyuvaron en el mismo.

No existió criterio de índole técnico, financiero, legal o jurídico para concluir la prohibición de realizar las inversiones que la demandada calificó como “desvío de recursos”. Toda la fundamentación del informe técnico se origina en el concepto de *conexidad con la salud* que manejó discrecionalmente el señor Mariano Bernal, pues a partir de allí se determinaron los rubros que fueron calificados como *desvío de recursos* y que a la postre sirvieron de sustento para el fallo con responsabilidad fiscal proferido en contra de la señora Ana María Piñeros, pero que no tuvieron un análisis debido conforme a las disposiciones legales existentes.

El informe técnico no fue elaborado con base en los verdaderos estados financieros de SALUDCOOP, sino en interpretaciones que de los mismos realizó el ente de control, puesto que contrario a los estados certificados y entregados por la EPS, en el fallo con responsabilidad fiscal se citan informes y estados que no existen, siendo que a partir de los mismos se cuantificó el supuesto daño.

El Dr. Hernán Jiménez Barrero solicitó el decreto y práctica del testimonio de quienes realizaron el informe técnico, pero desatendiendo tal solicitud, nada se dijo en relación con la procedencia o no de esos medios de prueba, lo cual por sí mismo soslaya los derechos de contradicción y defensa, máxime que fue acreditado por el señor Mariano Bernal que no fue él en compañía del señor Simón quienes elaboraron el informe técnico, sino que existió un grupo de profesionales cuya identidad y experticia específica en el tema se desconocen.

Así mismo en el fallo con responsabilidad fiscal se desconoció el testimonio del señor Superintendente Nacional de Salud, Dr. Gustavo Enrique Morales Cobo, así como también se dejaron de valorar los documentos por la señora Ana María Piñeros en su diligencia de versión libre, tales como: i) el documento del Ministerio de Hacienda y Crédito Público No. 2-2005-029298 del 5 de octubre de 2010, suscrito por la Directora General de Regulación Económica de la Seguridad Social; y ii) Documento No. 2010EE33513 del 13 de mayo de 2010, denominado “Criterios de Ejercicio de Control Fiscal – Destinación y Uso de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud por parte de la EPS”, de la Contraloría General de la República, suscrito por el entonces Director de Vigilancia Fiscal Sector Social.

Por otra parte tampoco se tuvieron en cuenta los medios probatorios allegados al proceso en virtud de lo dispuesto en el Auto No. 001139 del 11 de julio de 2013, entre ellos, sendos requerimientos a la Superintendencia Nacional de Salud, los cuales pese a su conducencia, pertinencia y utilidad, no fueron valorados en el fallo.

Tal y como lo advirtió uno de los apoderados en el proceso de responsabilidad fiscal, el sentido del fallo fue anunciado antes de conocerse por los sujetos procesales, cuando aún se estaban practicando pruebas, siendo evidente, tras la revisión del Fallo No. 001890, que todos esos medios de prueba practicados días antes del fallo, fueron desconocidos en el pronunciamiento.

- La vulneración al debido proceso y al derecho de defensa, se materializaron también en la aplicación retroactiva de la solidaridad en materia de responsabilidad fiscal, conllevado a responder a la señora Ana María Piñeros a hechos en los que nunca participó, puesto que al momento de cuantificar el daño, se le atribuye un valor que incluye cifras correspondientes a los años 1999 a 2004, en los cuales no fungió como miembro del Consejo de Administración, puesto que se desempeñó como miembro de esa colectividad a partir del año 2005 y hasta el año 2011.

Resulta ininteligible cuál fue la razón para que en el fallo, el ente de control fiscal separe cada caso en concreto y relacione sin análisis alguno la participación de cada uno de los miembros del Consejo de Administración en las sesiones de la colectividad, con discriminación de las actas en las que se aprobó el presupuesto de la siguiente vigencia fiscal, y en las cuales se aprobaron los estados financieros del año inmediatamente anterior, siendo que posteriormente termina imputando un daño igual en lo que en su concepto el ente de control denomina la causa eficiente para la producción del alegado detrimento del patrimonio estatal.

Este criterio adoptado por la demandada no guarda relación alguna con el debido proceso el derecho a la defensa, pues hubiera bastado para el operador fiscal determinar a su modo el nexo causal en cualquiera de las 15 personas sancionadas, y con ello eximirse de relacionar en cada caso particular cual era el supuesto factor determinante de la participación o concurrencia en la producción del alegado daño.

Adicionalmente, la Contraloría no se percató que durante los años 2006 y 2010 no asistió al Consejo de Administración, como se demuestra en las Actas Nos. 147 del 12 de diciembre de 2006 y 160 del 15 de diciembre de 2007, en la cual se aprobó el presupuesto y se autorizó al doctor Palacino para endeudarse.

- En la actuación administrativa existió una radical variación en la apreciación y valoración del informe técnico, dado que la CGR contrario a reconocer que el informe no podía ser tenido como prueba, lo que hizo fue obviar todo lo expuesto en contra del mismo, y asegurar que el fallo se fundó en todos los estados e informes contables y financieros de SALUDCOOP, información que pese a contener datos, no cuenta con un análisis debido, mediante un informe técnico que diera al fallador conclusiones orientadas al objetivo de la investigación fiscal.

El informe técnico suscrito por los señores Mariano Bernal Cárdenas y Simón Alejandro Guzmán, había adquirido gran fuerza vinculante para que la Contraloría Delegada Intersectorial soportase la imputación en contra de la demandante; sin embargo toda esa importancia se desdibujó en el Fallo 001890 del 13 de noviembre de 2013, tras advertir a través del testimonio del señor Mariano Bernal, que carece de técnica contable y financiera, y que contiene una serie de contradicciones, ambivalencias, deficiencias en cuanto a la contemplación del tiempo por el que se pretendía fallar, esto es, la ausencia de datos para el lapso 1999-2004, que no conducen a predicar con grado de certeza la responsabilidad fiscal atribuida a la señora Piñeros Ricardo.

En el fallo de responsabilidad fiscal, el acervo probatorio se centraba en los estados financieros, los libros de contabilidad y otros papeles de SALUDCOOP, lo cual vulneró el artículo 48 de la Ley 610 de 2000, por cuanto no existió una valoración de las pruebas practicadas, teniendo en cuenta que los estados financieros y contables *per se* solo establecen datos, por lo que es necesario para su comprensión y conclusión frente al

objeto de investigación, una valoración experta y específica que permita ofrecer al fallador certeza técnica frente al comportamiento financiero de la empresa que aprecie una acción u omisión regular o irregular, pues si en realidad la información no es comprendida, será imposible prestar el servicio para el cual se prepara.

No se valoraron los estados financieros como lo exige el artículo 48 de la Ley 610 de 2000, pues tan sólo constituyeron documentos puramente enunciativos, que solo se tuvieron en cuenta para aumentar el daño sin análisis al momento de proferir el fallo con responsabilidad fiscal.

- Se desconoció el principio de la buena fe, la confianza legítima y el respecto por el acto propio. Así, la buena fe se manifestó en la confianza y seguridad de la señora Ana María Piñeros, miembro del Consejo de Administración, en tanto: i) la seguridad que le ofrecían las instancias jurídicas y financieras que al interior de SALUDCOOP apoyaban la gestión el Consejo de Administración en su gestión, al elaborar los proyectos de presupuesto y distribución de excedentes conforme a las normas aplicables; ii) la certidumbre en las conclusiones ofrecidas por los diferentes actores en las asambleas de socios y en los diferentes escenarios en los que participó; iii) la certeza que previo a las reuniones del Consejo de Administración, se reunía el Comité Financiero de la Cooperativa, para analizar presupuestos anuales y de distribución de excedentes, y con base en tales parámetros, hacer las recomendaciones que iban a ser presentadas a consideración del Consejo de Administración; iv) la tranquilidad que transmitía la exposición de informes financieros sobre los estados financieros, índices de liquidez, endeudamiento, solidez, que no evidenciaban irregularidades, de tal manera que se solicitó en reunión del 27 de mayo de 2008 (acta No. 165) que la administración rindiera un informe sobre el tema de endeudamiento de la entidad, solicitud que fue atendida por el Presidente Ejecutivo en la reunión siguiente, con datos planos, transmitiendo seguridad a los asistentes; v) las razones de confianza que también se leen en acta de Asamblea General del 25 de marzo de 2010, en el informe del Consejo de Administración y del Presidente Ejecutivo; vi) ni en los informes de la Junta, ni en los del revisor fiscal, se hace mención sobre situaciones reprochadas en el auto de apertura y en el auto de imputación de responsabilidad fiscal; vii) las declaraciones de la Junta de Vigilancia; viii) que la Junta no aludió ninguna de las situaciones presuntamente irregulares, y sobre la destinación de las UPC ofreció tranquilidad; ix) el Acta 19 del 14 de febrero de 2007 del revisor fiscal, quien afirmó en asamblea general que la contabilidad se lleva conforme a las normas legales y a la técnica contable.

En cuanto al principio de confianza legítima, debe indagarse respecto a si el control fiscal efectuado por la Contraloría General de la República desde el 2005 no había evidenciado como irregular las situaciones reprochadas no obstante su carácter selectivo, poniendo en evidencia una posible omisión durante un tiempo prolongado, de cumplimiento de su deber constitucional de ejercer control fiscal a los recursos públicos manejados por EPS, y si esta omisión debe cobrarse a los administrados, cuando de manera repentina y contradictoria concluye que hay daño patrimonial.

Las posturas de la Contraloría General de la República y de la Superintendencia Nacional de Salud sobre la posibilidad de hacer inversiones, atentan contra el referido principio de confianza legítima.

Adicionalmente, si se considera que la CGR, la Superintendencia Nacional de Salud, CRES, entre otros, por sus visitas de auditoría, controles que debieron efectuar desde

2005 hasta 2011, generaron confianza legítima, al confirmar con su actuar la viabilidad de tales inversiones, situación de certidumbre, además coadyuvada por los medios de comunicación que no escatimaron espacio en sus transmisiones divulgando los avances y el progreso del grupo empresarial, y las condecoraciones otorgadas a SALUDCOOP el 18 de mayo de 2009 por el Congreso de la República, Acta 177 y el 24 de agosto de 2010, por un senador de la República y el Gobernador de Norte de Santander y en “orden de la Gran Colombia en el grado de Comendador”, Acta 191, fueron situaciones que alimentaron la confianza y convicción plena de estar haciendo las cosas bien, y acorde con la normativa legal vigente.

La demandante estuvo amparada por el respeto del acto propio, entendida la serie de actos que revelaron la posición de la Contraloría General de la República, de la Superintendencia Nacional de Salud y de diferentes autoridades estatales que resaltaron la gestión de SALUDCOOP, respecto a la gestión desplegada con la inversión de recursos, motivo por el cual, la sumatoria del silencio aprobatorio como consecuencia del control que debieron ejercer en desarrollo de sus funciones constitucionales y legales. Los resultados de las auditorías de control fiscal previas y los conceptos del equipo auditor especializado que auditó a SALUDCOOP durante más de tres meses, así como las razones de la Superintendencia para revocar las Resoluciones No. 296 del 11 de febrero de 2010 y 983 del 21 de junio de 2010 de la Superintendencia Nacional de Salud, dieron lugar a la confianza en la rectitud, legalidad, y legitimidad de su proceder.

La conducta posterior y contradictoria, la constituyen el conjunto de argumentos que sirvieron de fundamento a los autos de apertura del proceso y de imputación de responsabilidad fiscal. Ninguna de las dos entidades mantuvo coherencia en las actuaciones y posiciones jurídicas adoptadas a lo largo del tiempo, de manera que el reproche que hace el auto de imputación de responsabilidad fiscal a la señora Piñeros Ricardo.

- En el fallo con responsabilidad fiscal la entidad demandada adujo como argumento que la demandante participó en la Asamblea General de Asociados y en la junta del 27 de septiembre de 2002, pero en calidad de Vicepresidente Técnico, siendo entonces responsable no solo por su gestión como miembro del Consejo de Administración, sino por una participación esporádica como delegado a la asamblea de asociados y como Vicepresidente Técnico en una ocasión. La CGR afirma que la actora fungía como miembro suplente de la Junta Directiva de la empresa CONTAC SERVICE LTDA, y en razón a que figura en las actas de las asambleas ordinarias y extraordinarias de la escuela de medicina Juan N. Corpas, durante los años 2005, 2009 y 2011, circunstancia que no solo rompe con el nexo de causalidad como elemento de responsabilidad fiscal, sino que viola el debido proceso, puesto que la formulación de imputación de cargos estuvo cimentada sobre su condición de consejera dentro del Consejo de Administración de SALUDCOOP EPS.

Se afirma que la demandante participó en calidad de Vicepresidente Técnico en la asamblea adelantada el 27 de septiembre de 2002, lo que no justifica la responsabilidad solidaria ocurrida entre 1998 y 2005.

Así mismo, la demandada se dedica a enumerar pruebas que supuestamente prueban la conducta dolosa de la señora Piñeros Ricardo y su nexo de causalidad para los años

1998 a 2005, sin que se enuncie por parte del órgano de control, que la demandante participó como miembro del Consejo de Administración de SALUDCOOP.

Los únicos delegados a la asamblea de asociados que fueron declarados responsables fiscales, fueron la demandante, junto con Gabriel Franco Espinosa, René Cavanzo Alzugarate, Jaime Chávez Suárez, Carlos Antonio Paz Martínez y Claudia Patricia López Ochoa, y los demás delegados que participaron en las asambleas generales de asociados y aprobaron los estados financieros de SALUDCOOP desde el año 1998 a 2010, no fueron siquiera citados al proceso de responsabilidad fiscal.

2) Respuesta al cargo por parte de la Contraloría General de la República:

Se advierte que desde el inicio de la actuación administrativa, la Contraloría General de la República fue clara en exponer que el daño fiscal censurado, se materializó por causa del desvío de los recursos parafiscales con el fin de ser apropiados y/o explotados en beneficio de la empresa SALUDCOOP EPS O.C. y de sus empresas vinculadas, producto de una gestión fiscal antieconómica, ineficaz, ineficiente e inoportuna.

Las diferencias que puedan surgir entre la cuantía estimada, la cuantía imputada y la cuantía endilgada en el fallo, solo refleja la labor probatoria de la autoridad de conocimiento, en función de arribar certeza en lo que respecta al daño y su cuantificación.

-En cuanto al argumento de la demandante según el cual no hubo decreto de práctica de pruebas, refiere que a través de Auto 000998 del 21 de junio de 2013, la autoridad se refirió acerca de la solicitud de pruebas, permitiendo los recursos de reposición y de apelación, siendo resuelto el primero en Auto No. 1139 del 11 de julio de 2013, y el segundo en Auto No. 0038 del 26 de julio de 2013. Las pruebas solicitadas que fueron decretadas, fueron debidamente practicadas.

Tampoco es cierto que se predique la invalidez como prueba del informe técnico practicado por el señor Mariano Bernal, siendo que las conclusiones a las que se llegó en el mismo, fueron fruto de la directa verificación de documentos financieros y económicos provenientes de la propia EPS SALUDCOOP, debidamente conocidos, promovidos e instrumentados por sus directivos, conceptos que resultan coincidentes con las determinaciones que adoptó el Consejo de Estado en providencia del 10 de julio de 2012.

En el presente caso está acreditado que el profesional Mariano Bernal tiene amplia experiencia en el área contable y de auditoría, lo que permitió que su informe fuera debidamente valorado en conjunto con los demás medio de prueba. Los aspectos contables y financieros tuvieron en cuenta otros medios probatorios tales como estados financieros, actas, informes, entre otros, distintos del informe técnico, efectuando así una valoración integral de los medios de prueba conforme con las reglas previstas por el artículo 26 de la Ley 610 de 2000.

- Respecto de la aparente falta de valoración de todas las pruebas, debe señalarse que la decisión del órgano de control no estuvo exclusivamente fundada en el informe técnico, y que no fue esa la única prueba allegada al plenario, siendo entonces que la demandante no puede pretender limitar el análisis de las pruebas recaudadas aun con

posterioridad a la imputación, tales como los estados financieros certificados y auxiliares contables, entre otros.

La entidad demandada verificó y dio respuesta a todos y cada uno de los argumentos presentados por la defensa, contra las pruebas legalmente aportadas obrantes en el proceso, análisis que fue favorable a la demandante, en la medida que permitió disminuir el valor del daño que estaba tasada inicialmente con la imputación en \$1.773.981.698.000 sin indexar.

Respecto al tema del EBITDA, la metodología del estado de flujo de efectivo es el medio idóneo para establecer la fuente y usos de los recursos parafiscales, que era el objetivo a establecer por el ente de control, y por consiguiente, el medio para determinar la trazabilidad de estos, como recursos del SGSSS, objetivo que no era posible lograr con aplicación del indicador EBITDA, por ser un indicador de rentabilidad financiera que le indica a SALUDCOOP EPS la capacidad de pago, entre otros a sus proveedores o al sector financiero.

La demandante, dentro del proceso de responsabilidad fiscal, dejó pasar la oportunidad procesal para efectuar la contradicción de la prueba, permitiendo su preclusión, sin intervención alguna de su parte.

La Contraloría brindó las garantías necesarias para el ejercicio del derecho de defensa, ya que el testimonio al cual hace alusión en la demanda, fue aplazado en su práctica, decisión adoptada en Auto No. 001700 del 16 de octubre de 2013, así como se adelantó en cinco sesiones, en las que se dio la oportunidad entre otros al apoderado de inquirir al funcionario, sin permitir revivir etapas procesales ya vencidas, es decir, objetar el informe técnico.

- En lo que tiene que ver a la aplicación retroactiva de la solidaridad alegada en la demanda, afirmó que conforme a la jurisprudencia del H. Consejo de Estado, el daño continuado es aquel que es producto de un proceso dilatado en el tiempo, es decir, es obra de un conjunto de sucesión de actos, de un mismo o varios autores en épocas diversas, lo que permite afirmar que hubo lugar a endilgar responsabilidad fiscal a los miembros del Consejo de Administración, incluso por hechos o conductas ocurridos durante el periodo en el cual no desempeñaron sus funciones.

- En lo que respecta a los presuntos yerros en la valoración del informe técnico, además de reiterar los argumentos ya expuestos, agrega que el material probatorio relacionado con los estados financieros, así como los auxiliares contables, fue allegado por SALUDCOOP EPS O.C. en intervención, y por lo tanto, los análisis y la respectiva valoración probatoria, fue efectuada de conformidad con la sana crítica y persuasión racional, con base en las pruebas legal y oportunamente allegadas al proceso.

- En lo que atañe al desconocimiento de los principios de confianza legítima, buena fe y respeto por el acto propio, debe advertirse que el silencio de la administración respecto del proceder irregular de un sujeto vigilado, no genera convalidación del comportamiento ilegal o ilegítimo. Por otra parte, con relación al tema de salud, de tiempo atrás la H. Corte Constitucional fijó línea jurisprudencial acerca del manejo de los recursos parafiscales del SGSSS, por lo que el actor de ninguna manera ha sido sorprendido por cambios bruscos e intempestivos efectuados por el órgano de control.

El obligado conocimiento de la normativa reguladora del sector y de su responsabilidad como administradora de recursos públicos en cabeza de la EPS y de sus directivos por virtud de la habilitación conferida por el Estado, en virtud de la sujeción positiva a la ley, no puede surgir una expectativa válida digna de protección, si su comportamiento no se ajusta a lo legalmente establecido y a las reglas elementales de la buena fe. En el marco de deberes públicos, la omisión de las autoridades no genera derecho alguno, y la inobservancia de normas de orden público no se purga por la ineficacia o desidia de las autoridades encargadas de hacerlas cumplir.

- Frente a la supuesta violación al principio de igualdad, afirma que la vinculación al proceso de responsabilidad fiscal, de los presuntos responsables, entre ellos la demandante, fue el resultado del análisis específico del cargo desempeñado, de las funciones, la conducta desarrollada por cada uno de ellos y su participación directa o a modo de contribución en la generación del menoscabo, así como los elementos que evidenciaron su presencia continua y permanente en los hechos materia de investigación.

3) Análisis de la Sala respecto al segundo cargo de nulidad

La Sala resolverá el segundo cargo de nulidad propuesto por la parte actora, en consideración a los siguientes argumentos:

I. Sobre las presuntas incongruencias ente el Fallo No. 1890 de 2013 y el Auto No. 277 del 7 de noviembre de 2012, de imputación de responsabilidad fiscal

La etapa de imputación en el proceso de responsabilidad fiscal se encuentra regulada en el artículo 48 de la Ley 610 de 2000, según el cual:

“Artículo 48. Auto de imputación de responsabilidad fiscal. El funcionario competente proferirá auto de imputación de responsabilidad fiscal cuando esté demostrado objetivamente el daño o detrimento al patrimonio económico del Estado y existan testimonios que ofrezcan serios motivos de credibilidad, indicios graves, documentos, peritación o cualquier medio probatorio que comprometa la responsabilidad fiscal de los implicados. El auto de imputación deberá contener:

- 1. La identificación plena de los presuntos responsables, de la entidad afectada y de la compañía aseguradora, del número de póliza y del valor asegurado.*
- 2. La indicación y valoración de las pruebas practicadas.*
- 3. La acreditación de los elementos constitutivos de la responsabilidad fiscal y la determinación de la cuantía del daño al patrimonio del Estado”.*

La H. Corte Constitucional al referirse al auto de imputación de responsabilidad fiscal, señaló:

“Hay lugar a proferir el auto de imputación de responsabilidad fiscal si está demostrado el daño al patrimonio del Estado y si existe prueba que comprometa la responsabilidad de los implicados. Con posterioridad corre el término para presentar los argumentos de defensa, solicitar y aportar pruebas. Agotada la etapa, el

*funcionario profiere fallo con o sin responsabilidad fiscal, el cual es a su vez es impugnabile ante la jurisdicción contenciosa administrativa*⁷¹.

De tal manera que el auto por el cual se hace la imputación de la responsabilidad fiscal, procede cuando se demuestre objetivamente el daño o detrimento al patrimonio económico del Estado y existan pruebas que ofrezcan serios motivos que comprometan la responsabilidad fiscal de los implicados; esto no quiere decir que en el auto de imputación deba establecerse sin lugar a dudas la responsabilidad fiscal del imputado, puesto que tal estudio corresponde a la etapa de fallo a la que se refiere el artículo 53 de la Ley 610 de 2000⁷², previo al decreto y práctica de las pruebas a las que haya lugar tal y como lo dispone el artículo 51 *Ibídem*.

En el caso concreto, mediante Auto No. 277 del 7 de noviembre de 2012 *“por medio de la cual se imputa responsabilidad fiscal dentro del proceso de responsabilidad fiscal IP 010 de 2011”*⁷³, determinó el daño fiscal, correspondiendo a la inversión de los recursos parafiscales del Sistema General de Seguridad Social en Salud en fines diferentes a la prestación de los servicios de salud, en beneficio o provecho propio de SALUDCOOP EPS OC y de sus empresas del Grupo, acrecentando el patrimonio de la Entidad a través de diferentes mecanismos, desviando los recursos públicos y generando una pérdida y menoscabo de los mismos por la falta de disponibilidad de los recursos en la liquidez del sistema.

La cuantificación del daño, fue tasado en la suma de \$1.773.981.698.000, advirtiendo la CGR que este valor era sin indexar, sin rendimientos e intereses, sin tener en cuenta la valorizaciones de la propiedad, planta y equipo adquirido con recursos parafiscales.

La conducta dolosa que se le imputó a la señora Ana María Piñeros Ricardo en su calidad de gestora fiscal, lo fue dada su condición de miembro del Consejo de Administración de SALUDCOOP durante el periodo 2005 a 2011, siendo responsable fiscal en forma solidaria y en cuantía de \$899.473.309.000, suma que sería actualizada, conforme a los parámetros ya dichos para traer a valor presente la suma correspondiente al daño fiscal.

En cuanto a la definición del daño patrimonial y a la conducta reprochable endilgada a la demandante, la Sala no observa diferencias sustanciales que conlleven a la vulneración al derecho al debido proceso que le asiste, ya que el daño fiscal descrito en el auto de imputación, corresponde al referido en el fallo con responsabilidad fiscal, detrimento patrimonial causado por el desvío de los recursos parafiscales al ser apropiados o explotados en beneficio de SALUDCOOP EPS O.C. o de sus empresas

⁷¹ ESCOBAR GIL, Rodrigo (M.P.) (Dr.). H. Corte Constitucional. Sentencia C-382/08. Referencia: expediente D-6909.

⁷² Ley 610 de 2000. **Artículo 53.** *Fallo con responsabilidad fiscal. El funcionario competente proferirá fallo con responsabilidad fiscal al presunto responsable fiscal cuando en el proceso obre prueba que conduzca a la certeza de la existencia del daño al patrimonio público y de su cuantificación, de la individualización y actuación cuando menos con culpa leve del gestor fiscal y de la relación de causalidad entre el comportamiento del agente y el daño ocasionado al erario, y como consecuencia se establezca la obligación de pagar una suma líquida de dinero a cargo del responsable. Los fallos con responsabilidad deberán determinar en forma precisa la cuantía del daño causado, actualizándolo a valor presente al momento de la decisión, según los índices de precios al consumidor certificados por el DANE para los períodos correspondientes. **Texto subrayado declarado INEXEQUIBLE por la Corte Constitucional mediante Sentencia C-619 de 2002***

⁷³ EXPEDIENTE. Cuaderno principal. USB obrante a folio 278. Archivo: “597656 CLAUDIA ISABEL MEDINA IP 010 2011 SALUDCOOP CARPETA PRINCIPAL 98 (19417 - 19642)”. p. 9 a 217.

vinculadas. De la misma manera, también guarda relación la conducta reprochada a la señora Piñeros Ricardo, y consecuente de responsabilidad fiscal, siendo en ambos actos administrativos, correspondiente a la administración y planeación indebida de los recursos del SGSSS. Así, sobre este aspecto no se observan las incongruencias advertidas por la demandante en este aparte del cargo de nulidad.

La parte actora señala diferencias en torno a la cuantía de la responsabilidad fiscal que le fue atribuida en el auto de imputación, y de la cuantía endilgada en el fallo con responsabilidad fiscal. Al respecto, se observa que en el Fallo No. 1890 de 2013, para el periodo comprendido entre 1998 y 2010, el daño fue tasado en \$1.053.352.140.620,61, suma que indexada al 31 de octubre de 2013, ascendió a \$1.421.178.399.072,78.

La Contraloría General de la República al efectuar la valoración del daño atribuido a la señora Piñeros Ricardo, indicó que *“intervino con capacidad de disposición, conocimiento, discusión, discernimiento y aprobación en operaciones que significaron el desvío con apropiación y explotación privada e indebida de recursos parafiscales por la suma sin indexar de \$1.053.352.140.620.61 (Un billón cincuenta y tres mil trescientos cincuenta y dos millones ciento cuarenta mil seiscientos veinte pesos con sesenta y un centavos)”*, por lo que en la parte resolutive de la decisión se le declaró responsable fiscal por el valor de \$1.053.352.140.620.61, que indexado al 31 de octubre de 2013 ascendió a \$1.421.178.399.072,78, debiendo responder solidariamente junto con los demás responsables fiscales por el daño patrimonial a los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud.

Con lo anterior, la Contraloría General de la República al declarar a la señora Piñeros Ricardo como responsable fiscal, le impuso la obligación de resarcir el patrimonio público en la cuantía total e indexada del daño patrimonial tasado, esto es, \$1.421.178.399.072,78, lo que difiere al monto atribuido a la actora en el acto de imputación que correspondía a \$899.473.309.000 (sin indexar), monto que en todo caso era menor al daño tasado al patrimonio público en esa decisión, que correspondía a \$1.773.981.698.000.

La Sala no observa una incongruencia por el hecho que el daño fiscal haya pasado de \$1.773.981.698.000 en el auto de imputación, a \$1.053.352.140.620.61 en el fallo con responsabilidad fiscal, variación que puede ser atribuible a las pruebas recaudadas en el decurso del proceso en sede administrativa, con las que se rectificó el monto del daño patrimonial causado en este caso, cifra que se verificará en esta providencia conforme a los cuestionamientos que haya expuesto la parte actora en los cargos de nulidad.

El hecho que el auto de imputación, conforme al artículo 48 de la Ley 610 de 2000 exija la determinación de la cuantía del daño fiscal, no implica que ese valor determinado sea inamovible, sin que pueda ser precisado o rectificado en el fallo con responsabilidad fiscal, por cuanto para ello el proceso dispone de una etapa probatoria (art. 51, Ley 610 de 2000), para verificar o desestimar los valores que se hayan consignado en la imputación, seguida de la cual se proferirá el fallo de responsabilidad fiscal, que conforme al artículo 53 *Ibíd.*, también exige la determinación precisa de la cuantía del daño causado.

Sin embargo, en cuanto al aumento del monto a resarcir por parte de la señora Piñeros Ricardo con ocasión al daño patrimonial causado, de la cifra endilgada en el auto de imputación, respecto de la atribuida en el fallo con responsabilidad fiscal, se observa que en el auto de imputación el valor de \$899.473.309.000 es equivalente al tiempo en el que la actora desempeñó sus labores como miembro del Consejo de Administración, lo que explica que a todos los imputados como responsables se les atribuya un monto distinto, pues se reitera, ello equivale al periodo en el que desempeñaron sus funciones. Por el contrario, en el fallo con responsabilidad fiscal, la cuantía del daño a resarcir para todos los responsables fiscales es la misma, esto es, la totalidad del daño patrimonial causado en cuantía indexada de \$1.421.178.399.072,78.

La justificación dada por la Contraloría General de la República en el fallo con responsabilidad fiscal y en el escrito de contestación de la demanda para tal determinación, se debió a la aplicación de la “solidaridad” en materia de responsabilidad fiscal, indicando que las conductas endilgadas a los responsables fiscales produjeron o contribuyeron a producir el desvío de los recursos pertenecientes al SGSSS, conductas que no eran aisladas, sino que tenían como unidad de propósito el desvío de recursos, lo que sustenta el daño continuado.

Sobre este punto, la Sala debe precisar que la solidaridad en materia de responsabilidad fiscal guarda plena aplicación, incluso con anterioridad a la entrada en vigencia de lo dispuesto en el artículo 119 de la Ley 1474 de 2011, figura que encuentra su soporte en Ley 222 de 1995 que contemplaba la responsabilidad solidaria respecto de los administradores de las organizaciones sociales así:

“ARTICULO 24. RESPONSABILIDAD DE LOS ADMINISTRADORES. El artículo 200 del Código de Comercio quedará así:

ARTICULO 200. Los administradores responderán solidaria e ilimitadamente de los perjuicios que por dolo o culpa ocasionen a la sociedad, a los socios o a terceros.

No estarán sujetos a dicha responsabilidad, quienes no hayan tenido conocimiento de la acción u omisión o hayan votado en contra, siempre y cuando no la ejecuten.

En los casos de incumplimiento o extralimitación de sus funciones, violación de la ley o de los estatutos, se presumirá la culpa del administrador”.

De la misma manera, el artículo 2344 del Código Civil prescribe que “*si de un delito o culpa ha sido cometido por dos o más personas, cada una de ellas será solidariamente responsable de todo perjuicio procedente del mismo delito o culpa, salvo las excepciones de los artículos 2350 y 2355”.*

La solidaridad en el pago correspondiente al perjuicio patrimonial causado, no puede entenderse como una disposición desfavorable respecto del pago individual, puesto que si bien esta obligación faculta a que se realice el cobro del total de los perjuicios causados a cualquiera de los deudores que, con base en su actuar doloso o gravemente culposo, hayan sido encontrados responsables fiscales, en todo caso el deudor que haya pagado la deuda tiene a su favor la prerrogativa de subrogación a la que se refiere el artículo 1579 del código civil, según el cual:

“ARTICULO 1579. SUBROGACION DE DEUDOR SOLIDARIO. El deudor solidario que ha pagado la deuda o la ha extinguido por alguno de los medios equivalentes

al pago, queda subrogado en la acción del acreedor con todos sus privilegios y seguridades, pero limitada respecto de cada uno de los codeudores a la parte o cuota que tenga este codeudor en la deuda.

Si el negocio para el cual ha sido contraída la obligación solidaria, concernía solamente a alguno o algunos de los deudores solidarios, serán estos responsables entre sí, según las partes o cuotas que le correspondan en la deuda, y los otros codeudores serán considerados como fiadores.

La parte o cuota del codeudor insolvente se reparte entre todos los otros a prorrata de las suyas, comprendidos aún aquellos a quienes el acreedor haya exonerado de la solidaridad”.

De tal manera que quien asuma el pago de la obligación quedará subrogado en la acción del acreedor con todos sus privilegios y seguridades, pero limitada respecto de cada uno de los codeudores en la parte o cuota que tenga cada uno en la deuda. Así que finalmente, cada codeudor terminará efectuando el pago respecto de la cuota que le asista, en este caso, en el daño patrimonial causado, dependiendo también de si su responsabilidad fue a título de culpa grave o dolo.

Dejando en claro la aplicabilidad de la solidaridad en tratándose del pago del monto correspondiente al resarcimiento al patrimonio público como consecuencia de la declaratoria de responsabilidad fiscal, resta por analizar si el criterio de solidaridad, permite generar la obligación a quien haya sido declarado responsable fiscal, al pago de la totalidad del monto atribuido como daño patrimonial, así, en este caso, su participación en la generación del daño se haya dado años después de la fecha en que tuvo inicio tal afectación, y concretamente si la señora Piñeros Ricardo, por haber sido declarada responsable fiscal por conductas efectuadas entre los años 2005 a 2010, está llamada a responder solidariamente por la totalidad de la cuantía equivalente al daño que se generó desde el año de 1998.

Para resolver este interrogante, se reitera que la responsabilidad fiscal, conforme lo dispone el artículo 5º de la Ley 610 de 2000, requiere de la concurrencia de tres elementos para su configuración, los cuales son una conducta dolosa atribuible a una persona que realice gestión fiscal, un daño patrimonial al Estado y un nexo causal entre ambos elementos, entendiendo que en esta materia está proscrita la responsabilidad objetiva.

En este caso el *daño fiscal* endilgado por la CGR en los actos administrativos que se demandan, se debió al detrimento y aprovechamiento de los recursos que tenían como destinación específica el SGSSS, y las actividades de operación, financiación e inversión efectuadas por SALUDCOOP con cargo a los recursos del SGSSS, que se presentaron continuamente desde los años de 1998 a 2010, siendo continua la afectación a la liquidez y estabilidad financiera del Sistema, así como también lo eran las dificultades de liquidez de la EPS que año tras año se acentuaban, tal y como lo demostraron los informes de KPMG, la Superintendencia Nacional de Salud y la Contraloría General de la República que sirvieron de sustento para la decisión de responsabilidad fiscal demandada en este proceso.

El daño fiscal causado no puede escindirse respecto de cada una de las anualidades, periodos contables en los que se generó la afectación al patrimonio público, por cuanto la administración y el manejo indebido de los recursos públicos en una anualidad, tenía

implicaciones en la anualidad siguiente, acentuando entre otros, el problema de liquidez de la EPS.

Sin embargo, esto de ninguna manera puede limitar el estudio sobre el monto de resarcimiento del patrimonio público que le corresponda a la demandante como responsable fiscal, considerando como lo hizo la CGR, que como fue declarada responsable fiscal, debía responder solidariamente de la totalidad del daño causado, así entre los años 1998 a 2004 no haya tenido vínculo alguno ni ejercido gestión fiscal al servicio de SALUDCOOP EPS O.C. La conclusión de la Contraloría conlleva a la atribución de una responsabilidad objetiva en contra de la actora, desconociendo lo dispuesto en el artículo 5º de la Ley 610 de 2000, al no estar sustentada esa obligación de resarcimiento del patrimonio público en las aludidas anualidades, en una conducta que le fuera reprochada, y en un nexo de causalidad de tal conducta con el daño endilgado.

Se entiende la existencia de una responsabilidad solidaria entre quienes en el mismo periodo se desempeñaron como gestores fiscales, y que con ocasión de la administración, planeación y manejo indebido de los recursos del SGSSS causaron el daño fiscal; sin embargo, la solidaridad no puede predicarse de la misma manera entre quienes eran gestores fiscales y quienes no lo eran en determinadas anualidades, verbigracia, quienes fueron declarados responsables fiscales por haber administrado los recursos públicos indebidamente entre los años 1998 a 2010, y quienes como la demandante se vincularon con la empresa desde el año 2005, ejerciendo su gestión fiscal a partir de ese periodo, por cuanto en este caso, no se le puede responsabilizar del manejo financiero de la compañía antes de laborar para SALUDCOOP (desde el año de 1998 hasta el año 2004), por lo que no comparte un reproche de dolo o culpa común con otros gestores fiscales, que le permitan aplicar el criterio de solidaridad para exigirle la totalidad del resarcimiento al patrimonio público.

En conclusión, la Contraloría General de la República al responsabilizar a la demandante, solidariamente y a título de dolo por el detrimento patrimonial causado con ocasión de la inadecuada administración, planeación y manejo de los recursos públicos del SGSSS, en los periodos contables de 1998 a 2004, época para la cual la actora no se desempeñaba como miembro del Consejo de Administración de la EPS, le aplicó un juicio de responsabilidad objetiva, desconociendo lo dispuesto en el artículo 5º de la Ley 610 de 2000 y trasgrediendo el derecho al debido proceso que le asiste a la demandante.

En virtud de lo anterior, la Sala declarará la nulidad parcial de los actos administrativos que se demandan, disponiendo lo concerniente al restablecimiento del derecho en los términos que se expondrán más adelante en esta providencia. En todo caso, como este vicio de nulidad se limita a la cuantía de resarcimiento patrimonial endilgado a la demandante, ello de ninguna manera tiene la entidad para desestimar la existencia del daño patrimonial, la conducta reprochable a la actora y el nexo de causalidad entre la conducta y el daño, durante el periodo en el que la señora Piñeros Ricardo se desempeñó como gestora fiscal de SALUDCOOP (desde el año 2005 al año 2010), aspectos que serán objeto de decisión bajo el estudio de los demás argumentos de nulidad propuestos en el escrito de demanda.

II. En cuanto a las pruebas que no fueron decretadas en el proceso en sede administrativa

Respecto del informe técnico que alega la parte actora haber solicitado en el proceso en sede administrativa, y cuya práctica fue negada por la entidad demandada, se aclara que la falta o la negativa de práctica de un elemento probatorio, no implica *per se* la vulneración del derecho fundamental al debido proceso⁷⁴, puesto que la prueba solicitada debe reunir los requisitos de conducencia y pertinencia para que sea practicada.

Ante la falta de la prueba en el proceso en sede administrativa, el interesado debe demostrar ante la jurisdicción que su práctica hubiera tenido efectos en la decisión adoptada en los actos administrativos que se cuestionan. Esta postura ha sido desarrollada por el H. Consejo de Estado, al advertir:

“Admitiendo, en gracia de discusión, que la Administración debió dar trámite a la solicitud de pruebas y no lo hizo, la Sala ha sostenido en numerosos pronunciamientos, entre ellos, en sentencias de 17 de marzo de 2000, expediente núm. 5583, 26 de julio de 2001, expediente núm. 6549 y 14 de febrero de 2002, expediente núm. 6917, Consejero ponente doctor Gabriel Eduardo Mendoza, que en lo que concierne a la violación del derecho de defensa en la vía gubernativa, porque no se decretaron ni practicaron las pruebas solicitadas por la actora, la prosperidad de dicho cargo está condicionada a que en la instancia jurisdiccional, en la que obviamente se tiene franca la oportunidad para ello, se pidan y practiquen esas mismas pruebas, u otras pertinentes, a objeto de que en el proceso respectivo quede evidenciado que la importancia o trascendencia del supuesto fáctico que se echa de menos era tal que resultaba imprescindible considerarlo para efectos de inclinar, en uno u otro sentido, la decisión administrativa controvertida. En el caso presente esa eventual incidencia no se puede medir o ponderar, pues la demandante no solicitó ni aportó pruebas con ese propósito, con lo cual quedó en el limbo el efecto útil, determinante o revelador de los elementos de convicción que no fueron decretados”⁷⁵ (subrayado fuera del texto).

Tal y como lo refiere la sentencia en cita, en la instancia jurisdiccional se debe solicitar la práctica de las pruebas que se echaron de menos en sede administrativa, evidenciando la importancia o trascendencia de tales pruebas, a efectos de inclinar en un sentido o en otro la decisión administrativa.

En este caso, la falta de práctica del informe técnico solicitado por la parte actora en el proceso en sede administrativa, para considerarse relevante a efectos de declarar la nulidad de los actos administrativos demandados, requería de su práctica en el proceso en sede judicial, lo cual la parte actora llevó a cabo con la prueba pericial anticipada, que ya fue objeto de estudio en este proceso, declarando próspera la objeción por error grave, y por tanto desestimándose su valoración en esta providencia.

Además del aludido dictamen pericial, la demandante no aportó otro medio de prueba que corresponda a un informe técnico por el que se cuestionaran los hechos materia de investigación administrativa, desconociendo así los efectos útiles, determinantes o

⁷⁴ Al respecto, GIRALDO GIRALDO, William (C.P.) (Dr.). H. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 26 de octubre de 2009. Radicado: 05001-23-31-000-1998-03032-01(17254).

⁷⁵ MENDOZA MARTELO, Gabriel Eduardo (C.P.) (Dr.). H. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera. Sentencia del 5 de julio de 2002. Radicación número: 25000-23-24-000-2000-0022-01(7150).

reveladores de otro estudio técnico, al margen del efectuado por la CGR, y de los dictaminados por KPMG y por la SNS.

Sobre los cuestionamientos al informe técnico elaborado por la Contraloría General de la República en la indagación preliminar, la Sala se pronunciará más adelante.

En cuanto a la presunta falta de valoración por parte de la CGR del concepto emitido por la Directora General de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público del 5 de octubre de 2005 y que obra en el expediente⁷⁶, la Sala observa que tal documento no fue desconocido o ignorado por la entidad demandada en el proceso de responsabilidad fiscal como lo señala la parte actora, sino que por el contrario, fue objeto de pronunciamiento por la autoridad, refiriendo que sus *“conclusiones no resultan compatibles con las consecuencias del artículo 48 constitucional ni la ley, y que han sido recogidas en la jurisprudencia constitucional desde el precedente formulado con absoluta claridad en la sentencia SU-480 de 1997 y en reiterados pronunciamientos, ente ellos, las sentencias C- 828 de 2001 y C-655 de 2003”*⁷⁷.

Además de lo anterior, la Sala advierte que este pronunciamiento del Ministerio de Hacienda y Crédito Público fue efectuado en sede de respuesta a peticiones de consulta, atendiendo a lo dispuesto en el entonces artículo 25 del Decreto 01 de 1984⁷⁸, norma que en su inciso final dispuso que *“las respuestas en estos casos no comprometerán la responsabilidad de las entidades que las atienden, ni serán de obligatorio cumplimiento o ejecución”*.

La H. Corte Constitucional, en interpretación del aludido artículo 25 del C.C.A. dispuso:

“La exclusión de responsabilidad a la que se refiere el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo hace relación, en concreto, al contenido del concepto emitido en respuesta del derecho de petición. Del contenido del concepto emitido, insiste la Corte, no es posible derivar responsabilidad patrimonial alguna para la entidad que lo emite. Ello no significa que las autoridades públicas puedan actuar de modo arbitrario. En virtud de la cláusula del estado de derecho contenida en el artículo 1º de la Constitución Nacional, está vigente en Colombia el principio fundamental de interdicción de la arbitrariedad de la administración.

(...)

Los conceptos emitidos por las entidades públicas en respuesta a un derecho de petición de consultas de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo, insistimos, son orientaciones, puntos de vista, consejos y cumplen tanto una función didáctica como una función de comunicación fluida y transparente. De llegar a establecerse una responsabilidad patrimonial por el contenido de tales conceptos, entonces, esto podría traer como consecuencia no solo que se rompa el canal fluido de comunicación entre el pueblo y la administración que existe y se ha consolidado en virtud del ejercicio del derecho de

⁷⁶ EXPEDIENTE. CUADERNO ANEXOS NO. 2. Folios 181 a 202.

⁷⁷ Fallo No. 1890 del 13 de noviembre de 2013. P. 66.

⁷⁸ Decreto 01 de 1984. ARTÍCULO 25. El derecho de petición incluye el de formular consultas escritas o verbales a las autoridades, en relación con las materias a su cargo, y sin perjuicio de lo que dispongan normas especiales.

Estas consultas deberán tramitarse con economía, celeridad, eficacia e imparcialidad y resolverse en un plazo máximo de treinta (30) días.

Las respuestas en estos casos no comprometerán la responsabilidad de las entidades que las atienden, ni serán de obligatorio cumplimiento o ejecución.

*petición de consultas, sino que podría significar, al mismo tiempo, la ruptura del principio de legalidad y con ello una vulneración del principio de estado de derecho por cuanto se le otorgaría a cada autoridad pública el derecho de hacer una interpretación auténtica de la ley*⁷⁹.

Conforme a lo anterior, las peticiones de consulta son orientaciones, puntos de vista, consejos y cumplen una función didáctica como una función de comunicación fluida y transparente, sin que de su respuesta pueda derivarse una responsabilidad patrimonial, lo que implica una ruptura del principio de legalidad y una vulneración al estado de derecho, al otorgar a cada autoridad pública el derecho de hacer una interpretación auténtica de la Ley.

Además, debe reiterarse la potestad de la Contraloría General de la República en materia de control fiscal de revisar la gestión fiscal de las entidades promotoras de salud que manejan fondos o bienes del Estado, en este caso, los recursos de la seguridad social en salud, en los términos del artículo 267 Constitucional, ejerciendo actividades de control financiero, facultad que puede ejercer en forma autónoma sin recurrir a criterios de evaluación financiera, operativa y de resultados de otras entidades, como la Superintendencia Nacional de Salud o en este caso, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Así, la Contraloría no se encuentra supeditada al concepto que el Ministerio tenga sobre lo que debe entenderse por “gastos administrativos”, circunstancia por la que el concepto no resulta vinculante para efectos del análisis del elemento “daño” en la decisión de responsabilidad fiscal que se demanda.

Por lo anterior, este argumento del cargo de nulidad no prospera.

III. Violación del debido proceso y derecho de defensa, por no tener en cuenta las pruebas documentales y testimoniales recaudadas a lo largo del proceso fiscal que no merecieron calificación y/o valoración alguna por parte de la entidad demandada, pese a su legal y oportuna incorporación al proceso

Alega el demandante que no se tuvieron en cuenta en el fallo con responsabilidad fiscal, las respuestas dadas en sede administrativa por el señor Mariano Bernal Cárdenas en testimonio rendido, quien elaboró el informe técnico en el proceso de responsabilidad fiscal.

Asevera que en la diligencia de declaración se le preguntó al señor Bernal Cárdenas si el informe técnico tuvo en cuenta conceptos como el del 5 de octubre de 2005 del Ministerio de Hacienda, a lo que respondió que no sabía.

Al respecto, la Sala debe reiterar la posición antes dada, en el entendido que el aludido concepto del Ministerio de Hacienda no vincula la postura que tenga la Contraloría General de la República en sede de control fiscal, siendo entonces irrelevante determinar la necesidad que en la elaboración del informe técnico se haya tenido conocimiento, y aplicado tal concepto del Ministerio aludido.

Por otra parte, cuestiona de la declaración del señor Bernal Cárdenas en el proceso en sede administrativa, el manifestar que creía que el EBITDA no le aplicaba a

⁷⁹ SIERRA PORTO, Humberto Antonio (M.P.) (Dr.). H. Corte Constitucional. Sentencia C-542/05. Referencia: expediente D-5480

SALUDCOOP, lo que ponía en tela de juicio su capacidad para elaborar el informe técnico, y evidencia el desconocimiento sobre tal concepto.

Sin embargo, el apoderado de la demandante deja de tener en cuenta que el señor Bernal Cárdenas en esa diligencia manifestó que SALUDCOOP como cooperativa no pagaba impuestos, y además, la EPS es una entidad que debe mantener sus recursos en capital de trabajo para la atención en salud que requieran sus afiliados, consideraciones que impiden la aplicación del EBITDA.

Esta declaración guarda similitud con la rendida por el señor Bernal Cárdenas en su calidad de testigo técnico en el marco de la audiencia de pruebas en este proceso, que al referirse a la aplicación del EBITDA en el caso del análisis de la realidad financiera de SALUDCOOP indicó textualmente:

“(...) EBITDA es un indicador internacional, herramienta que utilizan las empresas para establecer la utilidad que hay en caja, los recursos que tiene en caja, es establecer cuánto dinero dispone una empresa para tres cosas importantes, recursos en efectivo. La primera, para pagar los intereses al sector financiero, el banco cuando le hace un crédito a un tercero, a una empresa, ¿por qué utiliza este indicador?, porque el banco puede estar tranquilo de que la empresa genera recursos a través de sus utilidades y operaciones, operaciones que a través de la depreciación, la amortización, el impuesto y los intereses, le quedan recursos para pagar al banco esos intereses. La segunda, la utiliza el socio de una empresa, porque va a establecer si la empresa está en capacidad de pagar los dividendos en el tiempo corto, y que la entidad no se haya tomado los recursos para otra cosa. Y la tercera, la valoración de la empresa, el de poder establecer el estado en que se encuentra la compañía si es generadora del recurso propio, si es generadora de ese recurso que se necesita para poder operar, para poder funcionar, a lo que SALUDCOOP llegó a un EBITDA negativo, al llegar a EBITDA a un negativo en el 2011 por los ajustes que le ordena la Superintendencia al interventor, pues da lugar propicio a la liquidación, ese fue el indicador que toma la Superintendencia para demostrar que SALUDCOOP no estaba en condiciones de seguir operando como administrador del riesgo salud. Entonces como indicador para que en estos momentos en los que estamos aquí y determinar si SALUDCOOP genera los recursos y que ese indicador me sirva para establecer que SALUDCOOP si generó el recurso para las inversiones que hizo, para los gastos en que incurrió y que el fallo califica como no conexos con la salud, que es un gasto no conexo con la salud, la actividad propia de una aseguradora es la de administrar el riesgo salud (...) esa administración del riesgo salud genera unos costos, esos gastos en que incurre la entidad son para eso, son los gastos en que incurre para las operaciones propias de la actividad de aseguramiento (...) Ese EBITDA no me sirve aquí en esta determinación de establecer que SALUDCOOP generó los recursos suficientes para atender esos compromisos que la Contraloría califica como desvío de los recursos en su fallo. No me sirve, miremos por qué: ya dijimos que SALUDCOOP no paga impuestos, entonces el impuesto no me sirve para acá, me queda EBIDA. SALUDCOOP no tiene por qué incursionar en el sistema financiero a largo plazo, dice el dictamen que no hay ninguna ley que se lo prohíba, si pero es que la Ley general dice que la parafiscalidad no se puede gravar, no puede comprometerla, y comprometerla es decirle al banco que le puedo pagar su capital y el servicio de la deuda con parafiscales, eso no lo puede hacer una EPS. Una EPS se puede financiar con recursos propios, ¿a largo plazo?, si lo puede hacer, pero con recursos propios que pague el servicio de la deuda y el capital aportado, pero no con la parafiscalidad, porque no puede tomar esos recursos y decir que con ellos le puede pagar, porque no puede comprometer las vigencias futuras de la salud, que eso fue

lo que hizo SALUDCOOP. El interventor en uno de sus informes manifiesta que él como interventor, para evitar que el banco embargue a SALUDCOOP por las deudas que tiene al largo plazo, el interventor toma de la UPC y paga esas cuotas, SALUDCOOP tenía que haber demostrado en sus estados financieros, que los recursos con los que iba a pagar esos créditos a largo plazo eran propios y de allí el interventor hubiese podido tomarlos para pagar al banco esas partidas (...) La segunda, las depreciaciones y amortizaciones, las depreciaciones y amortizaciones nacen en actividades que no le son autorizadas. Miremos haber, amortizaciones, como es eso de la amortización, en las platas que SALUDCOOP toma del sistema para mejorar las clínicas arrendadas, ahí nace esa amortización, es la más importante, si es una actividad no autorizada como esa, de alquilar clínicas, mejorarlas y prestar servicios de salud, no es autorizado eso, porque la amortización ¿se convierte en recurso propio?, es un desvío de recursos, la actividad no autorizada. Las depreciaciones, donde está el grueso de la depreciación, la depreciación que en un EBITDA dijéramos ajustado, a la realidad de SALUDCOOP, son ¿por el edificio donde funciona la EPS para la administración de la afiliación?, ¿por los escritorios, inmuebles y equipos que necesita para llevar a cabo toda la operación de base de datos que se requieren para el manejo de los afiliados, eso sería la depreciación que formaría parte del EBITDA, mas no las depreciaciones que se generan por las clínicas, por los equipos médicos, porque son operaciones no son autorizadas, esas depreciaciones son desvíos de recursos, y por eso no las puedo tomar dentro del EBITDA para establecer esa realidad económica de SALUDCOP, esa realidad económica de SALUDCOP como dijo la Superintendencia, se distorsiona, no refleja la realidad, porque está haciendo operaciones sobre actividades no autorizadas. Entonces ¿en qué me quedaría el EBITDA para SALUDCOOP?, pues podríamos decir que muy restringida, en la utilidad que no puedo tomar sino hasta el 50%, y en las depreciaciones que le son autorizadas por el edificio propio en donde desarrolla su actividad, en los computadores y equipos en donde gestiona la actividad del manejo de las bases de datos, y en el intangible que adquiere y que la Ley le permite mantener un intangible, en este caso un software que SALUDCOOP desarrolla, a expensas de la UPC porque así se lo permite la Ley, y que luego SALUDCOOP lo valora y constituye una sociedad HEON ONLINE, ¿Cómo así?, ¿Cómo así que recoge los recursos de la salud, los gestiona dentro de sus actividades como intangible y luego coge esa valoración de ese intangible que lo cotizaron en 17 mil millones de pesos, crea una sociedad y luego le arrienda el servicio de la base de datos a la misma SALUDCOOP?, es un desvío de recursos, y entonces, ¿consideramos esa amortización como parte del EBITDA? ”⁸⁰

El EBITDA, en sus siglas en inglés corresponde a “*Earnings Before Interstes, Taxes, Depreciations and Amortizations*”, se refiere a las ganancias de la compañía antes de intereses, impuestos, declaraciones y amortizaciones; es el beneficio bruto de explotación calculado antes de la deducibilidad de los gastos financieros.

Lo que explica el señor testigo técnico, y en lo que conviene la Sala, es que no pueden considerarse los “impuestos” para la elaboración del EBITDA de SALUDCOOP, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 476 del Estatuto Tributario vigente para la época de expedición de los actos administrativos que se demandan, que dispone:

ARTICULO 476. SERVICIOS EXCLUIDOS DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.
<Artículo modificado por el artículo 48 de la Ley 488 de 1998. El nuevo texto es el siguiente:> Se exceptúan del impuesto los siguientes servicios:

⁸⁰ EXPEDIENTE. CD obrante a folio 444. Archivo de video de la audiencia de pruebas del 10 de mayo de 2016. Min: 03:39:00 a 03:56:00.

1. Los servicios médicos, odontológicos, hospitalarios, clínicos y de laboratorio, para la salud humana.

(...)

8. <Numeral modificado por el artículo 36 de la Ley 788 de 2002. El nuevo texto es el siguiente:> Los planes obligatorios de salud del sistema de seguridad social en salud expedidos por autoridades autorizadas por la Superintendencia Nacional de Salud, los servicios prestados por las administradoras dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad y de prima media con prestación definida, los servicios prestados por administradoras de riesgos profesionales y los servicios de seguros y reaseguros para invalidez y sobrevivientes, contemplados dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad a que se refiere el artículo 135 de la Ley 100 de 1993, diferentes a los planes de medicina prepagada y complementarios a que se refiere el numeral 3 del artículo 468-3.

Así, los servicios prestados en los Planes Obligatorios de Salud se encuentran excluidos del pago del impuesto sobre las ventas, lo que implica que tales recursos no pueden ser objeto de la valoración del EBITDA.

Por otra parte, el testigo técnico pone de referencia las “depreciaciones” y “amortizaciones” de SALUDCOOP nacen en actividades que no le son autorizadas, como son el uso de los recursos del sistema para gastos de mejoramiento de las clínicas arrendadas, y las depreciaciones por las clínicas y equipos médicos. Incluso, en la depreciación autorizada, como lo sería el software que SALUDCOOP desarrolló a costo de las UPS, luego generaría un desvío de recursos del sistema, al crear por este concepto a la sociedad “HEON”, a la que luego le pagaba por arriendo del software que había aportado SALUDCOOP a la sociedad en primer lugar.

Con lo anterior no solo resulta clara la suficiencia en la materia por parte del señor Bernal Cárdenas al absolver los interrogantes sobre el EBITDA, planteados por el apoderado de la parte actora en el proceso administrativo, sino que se demuestra que el análisis del EBITDA, en nada aportaba al estudio de la configuración o no del daño fiscal en este caso, por cuanto los recursos del sistema no pueden ser objeto de impuestos, y las operaciones con cargo a las amortizaciones y depreciaciones registradas por SALUDCOOP estaban siendo cuestionadas por efectuarse no con los recursos propios de la compañía, sino con recursos del SGSSS.

Cuestiona la parte actora una supuesta falta de certeza sobre el equipo de apoyo técnico que acompañó la labor del señor Bernal Cárdenas y del señor Simón Alejandro Guzmán G., en la elaboración del informe de indagación preliminar en el proceso de responsabilidad fiscal. A criterio de la Sala, esto no tiene repercusión alguna en los derechos fundamentales al debido proceso y defensa y contradicción de la demandante, por cuanto los hallazgos por parte de quienes prestaron apoyo en la recolección de los datos para el informe, se encuentran consignados en el mismo informe, así como la metodología empleada, debiendo ser éste el objeto de los cuestionamientos de la parte actora, sin que interese la calidad de los colaboradores de los funcionarios de apoyo técnico contable y apoyo técnico financiero de la CGR, puesto que los yerros en que incurrieron deberán estar reflejados en el informe de conocimiento de las partes del proceso.

Sobre los presuntos yerros que ostenta el informe técnico, estos son expuestos a profundidad por la parte actora en otros argumentos de los cargos de nulidad, los cuales serán objeto de decisión más adelante.

En cuanto al testimonio de la Superintendente Nacional de Salud rendido en el proceso en sede administrativa, y a los documentos aportados por la señora Piñeros Ricardo en la diligencia de versión libre que según la parte actora no fueron tenidos en cuenta en el proceso en sede administrativa, serán objeto de valoración al momento de verificar las particularidades del daño fiscal endilgado en este caso.

IV. Aplicación retroactiva de la solidaridad en materia de responsabilidad fiscal, conllevando a la demandante a responder por hechos en los que nunca participó

Este aspecto del segundo cargo de nulidad ya fue objeto de decisión en esta providencia (ver. Consideración 4.3., literal B, II).

V. Variación en la apreciación y la valoración de un mismo medio de prueba “informe técnico” violando el derecho de defensa y contradicción

Alega la parte actora que el auto de imputación se soportó en un único medio de prueba, el cual fue el informe técnico practicado en la indagación preliminar, y que sin embargo, en el fallo con responsabilidad fiscal se sustentó la decisión, en cambio, en un medio de prueba diferente e inconducente, asegurando que el fallo se fundó en los estados financieros y contables de SALUDCOOP.

Esta consideración de la demandante, presenta dos situaciones a valorar:

i) se desconoce que el proceso de responsabilidad fiscal cuenta con un periodo probatorio, conforme al artículo 51 de la Ley 610 de 2000, luego del cual en los términos del artículo 53 *Ibídem.*, se proferirá fallo de responsabilidad fiscal.

De tal manera que el auto por el cual se hace la imputación de la responsabilidad fiscal, procede cuando se demuestre objetivamente el daño o detrimento al patrimonio económico del Estado y existan pruebas que ofrezcan serios motivos que comprometan la responsabilidad fiscal de los implicados; esto no quiere decir que en el auto de imputación deba establecerse sin lugar a dudas la responsabilidad fiscal del imputado, puesto que tal estudio corresponde a la etapa de fallo a la que se refiere el artículo 53 de la Ley 610 de 2000, previo al decreto y práctica de las pruebas a las que haya lugar tal y como lo dispone el artículo 51 *Ibídem.* El fallo de responsabilidad fiscal deberá estar sustentado en pruebas que conduzcan a la certeza de la existencia del daño al patrimonio público, su cuantificación, individualización, la actuación del gestor fiscal y la relación de causalidad entre el comportamiento y el daño.

Así, aun cuando el auto de imputación, conforme lo dispone el artículo 48 de la Ley 610 de 2000, deba indicar y valorar las pruebas practicadas, y acreditar los elementos constitutivos de responsabilidad fiscal, esto de ninguna manera quiere decir que la entidad que ejerce el control fiscal, deba supeditarse solo a estas pruebas al momento de proferir el correspondiente fallo de responsabilidad fiscal, por cuanto también debe valorar las pruebas que hayan sido decretadas en el curso de la actuación, esto es, en la etapa probatoria luego de la imputación.

ii) En el Auto No. 000277 del 7 de noviembre de 2012 *“por medio del cual se imputa responsabilidad fiscal dentro del proceso de responsabilidad fiscal IP 010 de 2011”*⁸¹, refirió la totalidad del material probatorio del proceso, indicando un número considerable de documentos, además del informe técnico rendido en la etapa de indagación preliminar. Así mismo, al momento de establecer la cuantía del daño fiscal imputado, expresamente señaló que se analizaron los estados de flujo de efectivo, soportados en los estados financieros de SALUDCOOP, para efectos de evidenciar las inversiones irregulares de los recursos parafiscales de la salud, por los valores dentro del periodo 1995 a 2010.

De manera consecuente, se observa que el Fallo No.1890 del 13 de noviembre de 2013, tuvo en cuenta para su decisión no solo las pruebas referidas en el auto de imputación, sino las practicadas en la etapa probatoria.

Por lo anterior, la Sala no encuentra vulneración alguna en este aspecto que conlleve a la declaratoria de nulidad de los actos administrativos que se demandan.

VI. Sobre el desconocimiento del principio de la buena fe, confianza legítima y respeto por el acto propio

Los principios de confianza legítima y respeto por el acto propio han sido desarrollados y diferenciados por el H. Consejo de Estado, en apoyo de la jurisprudencia de la H. Corte Constitucional, precisando:

“Respecto al principio de confianza legítima, el tratadista Gabriel Valbuena Hernández, en su libro “La defraudación de la confianza legítima” señala que el origen de la expresión “confianza legítima proviene de la palabra alemana Vertrauensschutz”, la cual evoca en sí misma la idea de protección de la confianza, y, de conformidad con el Diccionario de la Real Academia Española, “el vocablo “confianza” representa en sí mismo la “Esperanza firme que se tiene de alguien o algo”. “Este concepto viene del verbo “confiar”, que en sus diferentes acepciones significa “Encargar o poner al cuidado de alguien algún negocio u otra cosa; depositar en alguien, sin más seguridad que la buena fe y la opinión que de él se tiene, la hacienda, el secreto o cualquier otra cosa”, y significa igualmente esperar con firmeza y seguridad” (Pág. 151).

*Así mismo el doctrinante Valbuena Hernández, señala que la palabra “confianza”, desde el punto de vista etimológico, tiene su origen en el latín *confidere*, que a la vez deriva de *fiducia*, vocablo que traducido al español significa “tener fe” en alguien o en algo. Resalta que este concepto simboliza la idea de “creer” y “esperar” con firmeza el advenimiento de un acontecimiento previamente imaginado. (Pág. 152)*

De igual forma resalta que la aplicación del principio de la confianza legítima tiene como fin, “brindar protección jurídica a las expectativas razonables ciertas y fundadas que pueden albergar los administrados con respecto a la estabilidad o proyección futura de determinadas situaciones jurídicas de carácter particular y concreto, cuando ellas han sido promovidas, permitidas, propiciadas o toleradas por el propio Estado”. En ese sentido, los ciudadanos que abrigan la confianza justificada de que sus expectativas y esperanzas no van a ser objeto de frustración, modificación o alteración, “no tienen por qué resultar defraudados, sorprendidos o asaltados en su buena fe como consecuencia del cambio inesperado de los

⁸¹ *Ibíd.* USB obrante a folio 278 del expediente. Archivo: “597656 CLAUDIA ISABEL MEDINA IP 010 2011 SALUDCOOP CARPETA PRINCIPAL 98 (19417 - 19642)”.

ofrecimientos, promesas, criterios y políticas previamente expresados o como resultado del actuar contradictorio y desleal de las autoridades que a última hora deciden modificar la orientación y el sentido de decisiones y posturas suyas adoptadas anteriormente.”

La noción de confianza legítima está estrechamente ligada a la preocupación de proteger a los particulares contra aquellas modificaciones normativas, de criterios y posturas que, aun siendo legales, se tornan jurídicamente inadmisibles en razón de su carácter sorpresivo.

La Corte Constitucional Colombiana, en reiterados pronunciamientos ha señalado que este principio pretende proteger al administrado y al ciudadano frente a cambios bruscos e intempestivos efectuados por las autoridades. Se trata entonces de situaciones en las cuales el administrado no tiene realmente un derecho adquirido, pues su posición jurídica es modificable por las autoridades. Sin embargo, si la persona tiene razones objetivas para confiar en la durabilidad de la regulación, y el cambio súbito de la misma altera de manera sensible su situación, entonces el principio de la confianza legítima la protege. En tales casos, en función de la buena fe (CP art. 83), el Estado debe proporcionar al afectado tiempo y medios que le permitan adaptarse a la nueva situación. Eso sucede, por ejemplo, cuando una autoridad decide súbitamente prohibir una actividad que antes se encontraba permitida, por cuanto en ese evento, es deber del Estado permitir que el afectado pueda enfrentar ese cambio de política. (Pág. 155).

La Corte expresó que la confianza legítima consiste en que el ciudadano debe poder evolucionar en un medio jurídico estable y previsible en el cual pueda confiar. Se trata, que el particular debe ser protegido frente a cambios bruscos e inesperados efectuados por las autoridades públicas. En tal sentido, no se trata de amparar situaciones en las cuales el administrado sea titular de un derecho adquirido, es decir, se trata de una expectativa en que una determinada situación de hecho o regulación jurídica no serán modificadas intempestivamente.

*Además de lo anterior dicha Corporación ha señalado que el principio de la confianza legítima es un corolario de aquel de la buena fe y consiste en que el Estado no puede súbitamente alterar una reglas de juego que regulaban sus relaciones con los particulares, sin que se les otorgue a estos últimos un periodo de transición para que ajusten su comportamiento a una nueva situación jurídica. No se trata por tanto de lesionar o vulnerar derecho adquiridos, sino tan sólo de amparar unas expectativas válidas que los particulares se habían hecho con base en acciones u omisiones estatales prolongadas en el tiempo, bien se trate de comportamientos activos o pasivos de la administración pública, regulaciones legales o interpretaciones de las normas jurídicas. **De igual manera, como cualquier otro principio, la confianza legítima deber ser ponderada, en el caso concreto, con los otros principios, en especial, con la salvaguarda del interés general y el principio democrático.** (Pág. 156)*

Este aspecto de la confianza legítima denota una cardinal significación para los fines del cargo examinado, pues responde a qué tan “adecuado” fue el procedimiento empleado por la Corte Suprema de Justicia.

Con líneas similares puede aludirse también al principio de respeto por el acto propio, cuyos supuestos, en palabras de la Corte Constitucional, comportan significativas diferencias respecto de la confianza legítima, que se resumen en tres condiciones:

“(i) una conducta relevante y eficaz, es decir, un acto o una serie de actos que revelen la actitud de inicial, una persona respecto de intereses vitales de otra, de donde surge la confianza en la seriedad de su proceder; (ii) una conducta posterior y contradictoria: puede tratarse de una nueva conducta o de un acto nuevo por el que se manifiesta una pretensión que, pudiendo ser lícita, resulta inadmisibles por ser opuesta a la primera, y por lesionar la confianza generada por aquella. La confianza es en ese sentido, lo que caracteriza a la primera conducta; en tanto que la segunda, se determina por su finalidad; (iii) el ejercicio de una facultad o derecho subjetivo por quien crea la situación litigiosa debido a la contradicción; (iii) la identidad del sujeto o centros de interés que se vinculan en ambas conductas. Es decir, que el emisor y receptor de la conducta sean los mismos”⁸² (negrilla fuera del texto).

Conforme a lo anterior, la noción de confianza legítima se encuentra ligada a la preocupación de protección a los particulares contra aquellas modificaciones normativas, de criterios y posturas que aun siendo legales, se tornan jurídicamente inadmisibles en razón de su carácter sorpresivo. Así, este principio pretende proteger al administrado y al ciudadano frente a cambios bruscos de situaciones en las cuales el administrado si bien no tiene un derecho adquirido, tiene la expectativa en la durabilidad de una determinada situación de hecho o regulación.

Por su parte, en cuanto al respeto por el acto propio deben concurrir tres condiciones: i) una conducta inicial, relevante y eficaz, esto es, un acto o una serie de actos que revelen la actitud de una persona respecto de intereses vitales de otra, en la que surge la “confianza” en la seriedad de su proceder; ii) una conducta posterior y contradictoria, bien sea una nueva conducta o acto nuevo por el que se manifieste una pretensión que pudiendo ser lícita resulta inadmisibles por ser opuesta a la primera, y por lesionar la confianza generada por aquella; iii) el ejercicio de una facultad o derecho subjetivo por quien crea la situación litigiosa debido a la contradicción; iv) la identidad tanto del emisor como del receptor, vinculados en ambas conductas.

Valga señalar, siguiendo la doctrina, que para VALBUENA HERNÁNDEZ⁸³, los presupuestos y condiciones para la identificación de situaciones de confianza legítima protegibles son: i) que las expectativas se encuentren fundadas en unos hechos o circunstancias objetivas atribuibles al Estado, capaces de propiciar el surgimiento de la confianza; ii) que esta pueda ser catalogada de legítima; iii) que el administrado haya tomado algunas decisiones o realizado determinados comportamientos demostrativos de ella; iv) que las autoridades hayan defraudado dicha confianza, al modificar de manera súbita e inesperada la situación jurídica del administrado, desconociendo de esta manera sus deberes de lealtad, probidad y coherencia; v) que el Estado haya pretermitido la adopción de medidas encaminadas a conjurar, moderar o evitar los efectos lesivos derivados de su conducta, impidiendo que el administrado se pueda adaptar a la nueva situación creada; y vi) que la protección de la confianza sea considerada prioritaria frente a la protección de otros principios y valores

⁸² BERMUDEZ BERMUDEZ, Lucy Jeannette (C.P.) (Dra.). H. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Quinta. Radicación número: 11001-03-28-000-2014-00130-00; 11001-03-28-000-2014-00129-00; 11001-03-28-000-2014-00133-00; 11001-03-28-000-2014-00136-00.

⁸³ VALBUENA HERNÁNDEZ, Gabriel. La defraudación de la confianza legítima: aproximación crítica desde la teoría de la responsabilidad del Estado. 1ª ed. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2008. p. 158 a 185.

constitucionales, lo cual implica la ponderación de todos ellos frente al principio de confianza legítima.

Entre los elementos descritos por el autor, se destaca el de *“la legitimidad de la confianza”*⁸⁴, lo que comporta la idea de justificación, dando lugar a la “confianza justificada”, esto es, aquella que se soporta en circunstancias objetivas, plausibles, razonables y verdaderas que la motivan y explican, revistiéndola de un halo de credibilidad y autenticidad indiscutibles.

Así, no es legítima la confianza que se cimenta sobre criterios exclusivamente subjetivos y personales (en el simple deseo, en ideas erróneas o en creencias equivocadas), o las que se soportan en comportamientos dolosos o gravemente culposos que distorsionan la realidad y que son imputables a quien la deposita u otorga en forma injustificada.

En ese orden, la legitimidad de la confianza presupone que el administrado haya obrado de manera honesta, diligente, cuidadosa y prudente, esto es, que su conducta haya estado inspirada en la buena fe exenta de culpa.

Otro de los elementos que se destacan de la concepción dada por VALBUENA HERNÁNDEZ, es el de *“la prevalencia de la confianza legítima frente a otros principios, valores, derechos e intereses de rango constitucional”*⁸⁵, según el cual en aquellas circunstancias en las que el principio de confianza legítima pueda entrar en contradicción con otros principios, derechos, valores e intereses de rango constitucional, debe acudir al procedimiento de ponderación para encontrar una solución razonable y adecuada, tomando en cuenta las circunstancias particulares de cada caso.

En el caso concreto, la parte actora sustenta el presunto quebrantamiento a los principios de confianza legítima y de respeto por el acto propio, se debió a que el control fiscal efectuado por la Contraloría General de la República desde el año 2005 hasta la fecha de imputación de responsabilidad fiscal, no había evidenciado como irregularidad las situaciones que se reprocharon en el proceso administrativo que dio origen a los actos administrativos demandados. Asevera que la CGR, la Superintendencia Nacional de Salud y otras entidades por sus visitas de auditoría y controles que debieron efectuar desde 2005 a 2010, generaron confianza legítima al confirmar con su actuar, activo o pasivo, la viabilidad de las inversiones.

Obra en el expediente copia del Acta de Asamblea General de SALUDCOOP, No. 23 del 25 de marzo de 2010, dando constancia del informe del Consejo de Administración y del Presidente Ejecutivo, en el que refirió:

“Tanto la Superintendencia Nacional de Salud como la Contraloría General de la República realizaron visitas con el fin de analizar las inversiones realizadas. Este último organismo de control, además, revisó el comportamiento general de SALUDCOOP en sugestión de aseguramiento. La Contraloría General de la República, como máximo órgano de control fiscal del país, encontró conformes

⁸⁴ Ibíd. p. 164 a 174.

⁸⁵ Ibíd. p. 181 a 185.

*dichas inversiones que en su mayoría están representadas en las clínicas, hospitales e infraestructura médica al servicio de los usuarios*⁸⁶.

Así mismo figura copia del informe suscrito por los funcionarios de la Contraloría Delegada para el Sector Social y de la Contraloría Delegada para Investigaciones, Juicios Fiscales y Jurisdicción Coactiva, y dirigido a la Contralora Delegada para Investigaciones, Juicios Fiscales y Jurisdicción Coactiva de la Contraloría General de la República⁸⁷, en el que dando respuesta al Oficio 2009IE47462 del 1º de octubre de 2009, informan que los suscritos delegados como integrantes del Grupo de Reacción Inmediata en SALUDCOOP EPS OC, rindiendo las conclusiones de los resultados del análisis contable y jurídico realizado en visita especial, establecieron que los recursos parafiscales girados por la Nación a SALUDCOOP por cada afiliado o beneficiario, han sido utilizados en la prestación del POS y no en fines distintos, sin que exista mérito para iniciar actuación que conduzca a establecer responsabilidad fiscal por este motivo.

De igual manera, el Director de Vigilancia Fiscal en oficio dirigido también a la Contralora Delegada para Investigaciones, Juicios Fiscales y Jurisdicción Coactiva de la Contraloría General de la República⁸⁸, informa que se verificó que todas las inversiones de la EPS SALUDCOOP están directamente asociadas al aseguramiento de la prestación del servicio de salud, como al desarrollo del objeto social de SALUDCOOP como entidad cooperativa, en especial, las asociadas a la educación y al sector cooperativo.

Si bien se encuentra probado que la CGR en visitas administrativas no advirtió detrimento patrimonial alguno a causa de la administración, planeación y manejo indebido por parte de SALUDCOOP, de los recursos parafiscales con destinación específica en el SGSSS, como si lo hizo en el auto que resolvió imputar como responsable fiscal a la demandante; esto de ninguna manera implica que se haya generado una confianza legítima en beneficio de SALUDCOOP o de la demandante, o que la conducta por parte de la entidad demandada haya constituido una concepción que haya cambiado abruptamente al imputar la responsabilidad fiscal, y que ocasionara por tal motivo, que la Contraloría haya debido de abstenerse de indagar la responsabilidad fiscal por la malversación de los recursos públicos por parte de SALUDCOOP, y de declararla en los actos administrativos que se demandan.

La razón de esta postura se sustenta principalmente en que los principios de confianza legítima y respeto por el acto propio no son absolutos, debiendo ser ponderados con otro principio también de carácter constitucional, como lo es el de la salvaguarda del interés general, tal y como lo refirió el H. Consejo de Estado en la sentencia que se cita en este capítulo, así como también lo señaló VALBUENA HERNÁNDEZ, al referirse al elemento de prevalencia de la confianza legítima frente a otros principios, valores, derechos e intereses de rango constitucional.

En este caso, el interés general que se predica del servicio de salud a los habitantes del territorio nacional reviste de suma importancia, atendiendo el mandato del artículo 48 Constitucional, según el cual se garantiza a todas las personas el derecho irrenunciable a la Seguridad Social, y se blindan los recursos destinados para este

⁸⁶ EXPEDIENTE. USB obrante a folio 278. Archivo: "01 CLAUDIA ISABEL MEDINA 1P 010 2011 SALUDCOOP CARPETA PRINCIPAL 115 (22856-22931)". P. 53.

⁸⁷ EXPEDIENTE. Cuaderno anexo No. 2. Folios 204 a 207.

⁸⁸ *Ibíd.* folios 208 a 210.

servicio, en la prohibición a las entidades públicas y a los particulares que presten el servicio, de destinar o utilizar los recursos con fines distintos, más aun cuando el artículo 49 de la Carta, precisa que corresponde al Estado establecer las políticas para la prestación de servicios de salud por entidades privadas, y ejercer su vigilancia y control.

Corresponde al Estado organizar, dirigir y reglamentar la prestación de servicios de salud a los habitantes y de saneamiento ambiental conforme a los principios de eficiencia, universalidad y solidaridad. También le corresponde fijar las políticas para la prestación de servicios de salud por las entidades privadas que pueden prestar tales servicios, y ejercer su vigilancia y control; y definir las competencias de la Nación, las entidades territoriales, los particulares, y determinar los aportes a su cargo en los términos y condiciones que señale el legislador.

La H. Corte Constitucional, al referirse a los artículos 48 y 49 de la Carta consideró:

“Sin embargo, el artículo 48 constitucional permite que los particulares acompañen al Estado en la prestación del servicio. Así, este precepto se refiere a los particulares en dos oportunidades: en el inciso tercero para señalar que el Estado, con la participación de los particulares, debe ampliar progresivamente la cobertura de la seguridad social, y en el inciso cuarto, cuando señala que el servicio podrá ser prestado por entidades públicas o privadas, de conformidad con la ley. En el ámbito de la cobertura de las contingencias relacionadas con la salud, el artículo 49 superior indica que el Estado debe establecer las políticas para la prestación de servicios de salud por entidades privadas, quienes quedarán sujetas a su vigilancia y control, así como definir las competencias de dichas entidades.

*Estas disposiciones muestran que la participación de los particulares en la prestación del servicio de seguridad social, y específicamente en el ámbito de la salud, está condicionada a la regulación, vigilancia y control del Estado. En otras palabras, si bien es cierto la Constitución permite la participación de los particulares, éstos deben sujetarse a las reglas que establezca el Estado –a través del Congreso y el Ejecutivo-, quien puede definir los alcances de su participación con sujeción a la Carta Política, y someterse a su vigilancia y control. Además, la jurisprudencia constitucional ha señalado que el poder de regulación de las libertades económicas en el ámbito del SGSSS es reforzado, **en vista del interés público que reviste el servicio y su relación con la realización de varios derechos fundamentales, como la salud**⁸⁹ (negrilla fuera del texto).*

El servicio de salud reviste de tal interés general, atendida su relevancia y su garantía salvaguarda la efectividad de varios derechos fundamentales, entre ellos, el de la salud.

El proceso de responsabilidad fiscal, conforme lo dispone el artículo 4º de la Ley 610 de 2000, es eminentemente resarcitorio, esto es, no tiene un carácter sancionatorio, puesto *“recuperar el valor equivalente al detrimento ocasionado al patrimonio de una entidad estatal, teniendo esta suma como límite a exigir”*⁹⁰.

⁸⁹ PRETELT CHALJUB, Jorge Ignacio (M.P.) (Dr.). H. Corte Constitucional. Sentencia C-262/13. Referencia: expediente D-9095.

⁹⁰ ROJAS RÍOS, Alberto (M.P.) (Dr.). H. Corte Constitucional. Sentencia C-338/14. Referencia: expediente D-9929.

Esta circunstancia reviste de gran importancia en el presente análisis, por cuanto independientemente de las actuaciones previas a la decisión de imputación de responsabilidad fiscal por parte de la Contraloría General de la República, en las que haya indicado que los recursos del SGSSS no se encontraban afectados en su administración, planeación y manejo por parte de los gestores fiscales de SALUDCOOP, ello de ninguna manera puede desconocer el hecho mismo del detrimento patrimonial, causado con o sin la advertencia del ente de vigilancia y control. Es decir, la confianza que la CGR le haya podido imprimir a las gestiones de los funcionarios de SALUDCOOP, no va a ocasionar que cese el detrimento de los recursos públicos que fue comprobado en el fallo con responsabilidad fiscal, y es así que el detrimento persiste y con ello se mantiene en consecuencia el deber de recuperar el valor equivalente a la pérdida o detrimento al patrimonio público.

La aplicación del principio de confianza legítima y el respeto por el acto propio alegado por la parte actora, no solo dejaría en riesgo la recuperación de los recursos del SGSSS que fueron indebidamente manejados, planeados y administrados por parte de los gestores fiscales a la salud, sino que pondría en riesgo la prestación misma del servicio, ocasionando afectaciones a los derechos fundamentales de sus destinatarios.

Por otra parte, se reitera que la confianza objeto de protección por el ordenamiento jurídico, debe ser “legítima” o “justificada”, requiriendo la existencia de circunstancias objetivas, plausibles, razonables y verdaderas que la motivan y explican, revistiéndola de un halo de credibilidad y autenticidad indiscutibles. Para configurar tal presupuesto es necesario que el actuar del administrado sea honesto, diligente, cuidadoso y prudente, inspirado en la buena fe exenta de culpa.

En este caso, no hay lugar a acreditar este elemento de la confianza legítima que pudiere surgir a favor de la demandante a causa de los oficios emitidos por la Contraloría Delegada para el Sector Social o por el Director de Vigilancia Fiscal, antes referidos, o por las visitas efectuadas por la CGR sin advertir las conductas que posteriormente fueron declaradas como configurativas de la responsabilidad fiscal endilgada a la actora.

Lo anterior se sustenta en que la “justificación” de la confianza invocada por la demandada no reviste ese marco de objetividad, ni demuestra un actuar diligente, cuidadoso y prudente de parte de la demandante, ello si se tiene en cuenta que al margen del silencio de la CGR o de los oficios emitidos por esa entidad a los que se hace referencia, las normas en el ordenamiento jurídico vigentes para la época en que se configuraron los hechos objeto de reproche en los actos administrativos que se demandan, prohibían tales conductas, como se señala a continuación:

i) La Superintendencia Nacional de Salud en circulares externas Nos. 26 de 2006 y 49 de 2008 consideró que la inversión de recursos provenientes de las UPC en infraestructura se cataloga como una práctica insegura e ilegal la cual no puede llevarse a cabo, lo que se sustenta en el deber de las Entidades Promotoras de Salud de asumir una administración absolutamente cuidadosa y prudente de los recursos recibidos por concepto de unidad de pago por capitación, debiendo hacer uso de ellos para actividades dirigidas esencialmente a la prestación del Plan Obligatorio de Salud a sus afiliados y su administración, constituyéndose en irregular el uso de los recursos de la unidad de pago por capitación, para otros fines.

ii) La Resolución No. 724 de 2008 por la cual se adoptó el PUC para las EPS, señala que el origen de los fondos para constituir inversiones de carácter permanente de las entidades que administren recursos del SGSSS, salvo en el caso de las inversiones obligatorias, no podrá corresponder a los recursos generados por concepto de UPC, toda vez que estos por ser una parafiscalidad son de utilización exclusiva para la prestación del Plan Obligatorio de Salud y su administración. Tal norma reitera lo dispuesto en la otrora Resolución No. 1804 de 2004 de la Superintendencia Nacional de Salud.

Así, si según el artículo 64 del Decreto 2649 de 1993, las inversiones en propiedades, planta y equipo son de carácter permanente, son activos tangibles para la producción o suministro de otros bienes y servicios, arrendamiento o usarlos en la administración del ente económico, tales operaciones no pueden realizarse con cargo a los recursos del SGSSS, porque no están directamente relacionadas con el objeto social de las EPS, el cual es la prestación del servicio de salud.

iii) No debe desconocerse el marco normativo y jurisprudencial antes citado (ver consideración 4.1.3. - Las Unidades de Pago por Capitalización (UPC) y su naturaleza como recurso parafiscal), según el cual las UPC son recursos parafiscales de destinación específica para financiar el Sistema General de Seguridad Social en Salud, sin que puedan catalogarse como rentas propias de la EPS.

Tal marco normativo, debe ser de conocimiento de los miembros del Consejo de Administración de SALUDCOOP, incluyendo la demandante, dadas las atribuciones asignadas a tal ente por el Estatuto de la compañía, y a las calidades de conocimiento teórico y de experiencia que deben acreditar quienes hagan parte del aludido consejo.

La demandante siendo miembro del Consejo de Administración era gestora fiscal (ver consideración 4.3., literal A., 3) análisis de la Sala: "*II. La demandante como gestora fiscal*"), y como tal, debía tener las calidades necesarias para tener pleno conocimiento de la naturaleza de los recursos públicos que administraba y de su destinación específica, así como de las normas que regulaban el particular; circunstancias que son determinantes al momento de llevar a cabo el examen de objetividad, y el actuar diligente, cuidadoso y prudente de la actora, de cara a determinar la configuración de la confianza legítima en su caso.

Así, dada la calidad del cargo que desempeñaba la demandante en SALUDCOOP y la idoneidad que se le requería para ejercerlo (conforme a los artículos 58 y 62 del Estatuto de SALUDCOOP), no basta con excusarse en el silencio de la CGR en las visitas especiales, o en los oficios emitidos por la entidad demandada para soportar que actuó bajo el amparo de la confianza legítima, puesto que era su responsabilidad el conocimiento de las normas vigentes en el ordenamiento jurídico que regulaban lo concerniente a la administración de los recursos del SGSSS, así como también de las circulares de la Superintendencia Nacional de Salud que prohibía la destinación de tales recursos en infraestructura, propiedades, planta y equipo.

Así, en la demandante no puede sustentarse una actuación cuidadosa, prudente y catalogada como de buena fe exenta de culpa, amparada en una presunta autorización de la CGR respecto de las operaciones en las que se daba la indebida destinación de los recursos del Sistema, y que la misma se ampare incluso en contra de las normas

del ordenamiento jurídico que prohibían tales conductas, pues se reitera, era su deber, como gestora fiscal, tener pleno conocimiento de tal normativa.

De tal manera, tampoco se acredita el requisito de legitimidad de la confianza, o de su justificación objetiva, sin el cual no hay lugar a determinar que la conducta de la demandante se encontraba protegida por la confianza legítima, sustentada en el actuar de la Contraloría General de la República, respecto de las operaciones autorizadas por parte del Consejo de Administración de SALUDCOOP y que posteriormente fueron objeto de reproche en el fallo de responsabilidad fiscal.

Por otra parte, y en cuanto a la supuesta actuación de buena fe por parte de la señora Piñeros Ricardo, originada en la confianza y seguridad que le inspiraban las instancias jurídicas y financieras al interior de SALUDCOOP, las conclusiones ofrecidas por los actores en las Asambleas de Socios, las reuniones del Comité Financiero, y la exposición de los informes financieros, la Sala advierte que la demandante en su calidad de gestora fiscal, no podía solo confiarse en el criterio de las otras dependencias de la compañía, sino que en ejercicio de las funciones que le asistía en calidad de miembro del Consejo de Administración de SALUDCOOP, tal y como lo refiere el artículo 62 del Estatuto de la empresa, debía examinar los informes que presentara el Presidente Ejecutivo, el Revisor Fiscal y la Junta de Vigilancia, pronunciándose sobre estos, determinar la cuantía de las atribuciones del Presidente Ejecutivo para celebrar operaciones autorizándolo, y aprobar o improbar los estados financieros.

En orden a lo anterior, este aparte del cargo de nulidad no prospera.

VII. Sobre la presunta violación al principio de igualdad

En lo que respecta al daño endilgado a la señora Piñeros Ricardo entre los años de 1998 a 2005, la Sala se remite a las consideraciones ya dadas sobre el particular.

Ahora, alega la parte actora que la Contraloría General de la República sustenta la responsabilidad fiscal en cuanto a que la señora Piñeros Ricardo fungía como miembro suplente de la Junta Directiva de la empresa Contac Service LTDA., que figuraba en las actas de las Asambleas Ordinarias y Extraordinarias de la Escuela de Medicina Juan N. Corpas durante los años 2005, 2009 y 2011 y que participó en calidad de Vicepresidente Técnico de SALUDCOOP en la asamblea adelantada el 27 de septiembre de 2002.

Revisado el Fallo No. 1890 de 2012, se tiene que la Contraloría General de la República, luego de referir estas empresas y cargos en los que la demandante prestó sus servicios, indicó:

“Si bien con su intervención en las aprobaciones presupuestales y de los estados financieros, se acredita su intervención y contribución a la generación del daño, las actuaciones que se acaban de referir, no solo confirman su participación directa y su capacidad dispositiva en la toma de decisiones institucionales, sino que, adicionalmente, demuestran que la imputada, como miembro del Consejo de Administración, tenía plena capacidad para disponer de los recursos a cargo de la EPS y que en el ejercicio de sus funciones estatutarias contaba con potestades para influir y contribuir como determinadora en los designios de la EPS, particularmente, las que, como las referidas, implicaban la destinación de recursos públicos a otros menesteres distintos de los previstos en para los parafiscales del SGSSS

La actuación anterior, se consolidó en desarrollo de la funciones a cargo del Consejo Directivo, previstas en los numerales 8° y 9° artículo 62 de los Estatutos, obrantes a folios 22733 vto., conforme al cual era deber de sus integrantes: determinar la cuantía de las atribuciones permanentes del Presidente Ejecutivo para celebrar operaciones; autorizar al Presidente Ejecutivo para llevar a cabo operaciones que excedan dicha cuantía y facultarlo para adquirir, enajenar o gravar inmuebles; examinar los informes de la Administración. Lo que significa que la imputada tuvo la posibilidad de conocer los alcances de las situaciones contrarias al manejo de los recursos parafiscales del SGSSS, así como las consecuencias de las aprobaciones impartidas, como era que la Administración de la EPS, quedaba habilitada para ejecutar operaciones con recursos públicos en beneficio particular y, en todo caso, contrario a lo previsto para los del SGSSS.⁹¹ (negrilla fuera del texto).

Con lo anterior resulta claro que la referencia que la CGR hace del desempeño de la señora Piñeros Ricardo en otros cargos ajenos al Consejo de Administración de SALUDCOOP, es para significar el conocimiento que la actora tenía del manejo irregular de los recursos parafiscales del SGSSS, así como las consecuencias de las aprobaciones impartidas, conducta que sin embargo desempeñó como gestora fiscal en ejercicio de las funciones como miembro del Consejo de Administración.

Debe aclararse que en el fallo con responsabilidad fiscal se indica que en el Acta No. 87 del 20 de diciembre de 2001, la demandante asistió en calidad de miembro de la Junta de Directores (Consejo de Administración). Sin embargo, referida tal acta en el expediente⁹², se tiene que la actora asistió a esa reunión pero en calidad de Vicepresidente Técnica, lo cual es relevante para reforzar la conclusión ya dada, en el sentido que la conducta reprochada a la actora en la generación del detrimento patrimonial, se limita a su gestión fiscal desarrollada en ejercicio de su labor como miembro del Consejo de Administración, lo cual solo se dio a partir del año 2005.

En ese orden, no conviene la Sala que a la demandante se le haya imputado y declarado responsabilidad fiscal por su participación como Vicepresidente Técnico de SALUDCOOP, como miembro suplente de la Junta Directiva de Contac Service LTDA., o por figurar en las actas de las Asambleas Ordinarias y Extraordinarias de la Escuela de Medicina Juan N. Corpas, teniendo en cuenta, además, que desde el auto de imputación se precisa que la conducta que se le reprocha a la demandante, es en calidad de miembro del Consejo de Administración de SALUDCOOP, lo cual también se evidencia en el Fallo de responsabilidad fiscal, al referir la “*valoración de la conducta y el nexa causal*”⁹³ respecto de la actora.

En cuanto al argumento de la demandante, según el cual otros delegados que participaron en las asambleas generales de asociados y aprobaron estados financieros de SALUDCOOP desde el año de 1998 al 2010, no fueron siquiera citados al proceso de responsabilidad fiscal, no constituye un fundamento para desvirtuar la legalidad de los actos administrativos demandados, comoquiera que en este proceso no se discute el mérito que hayan podido tener otras personas para ser declaradas responsables fiscales, sino la verificación de la decisión de la CGR mediante la cual declaró la

⁹¹ Fallo No. 1890 de 2013 (acto administrativo demandado). p. 225.

⁹² EXPEDIENTE. USB obrante a folio 278. Archivo: “01 CLAUDIA ISABEL MEDINA 1P 010 2011 SALUDCOOP CARPETA PRINCIPAL 115 (28571-28774)”.

⁹³ Fallo No. 1890 de 2013 (acto administrativo demandado). p. 226.

existencia de un daño fiscal en este caso, se le reprochó una conducta a la señora Piñeros Ricardo, y se estableció un nexo causal entre el daño y la conducta endilgada.

Por lo anterior, este argumento del cargo de nulidad se desvirtúa.

En virtud de la procedencia de los argumentos I y IV del segundo cargo de nulidad, se declarará la nulidad parcial del acto administrativo demandado, disponiendo el consecuente restablecimiento del derecho en el acápite final de esta providencia los demás alegatos de nulidad no prosperan.

En todo caso, se reitera que al prosperar parcialmente el cargo, no se está desestimando la existencia del daño fiscal causado, ni la conducta de la señora Piñeros Ricardo objeto de reproche en su gestión fiscal como miembro del Consejo de Administración de SALUDCOOP desde el año 2005 al año 2010, motivo por el cual, la Sala deberá pronunciarse sobre el tercer cargo de nulidad.

C. TERCER CARGO DE NULIDAD: LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DEMANDADOS ESTÁN VICIADOS DE NULIDAD POR FALSA MOTIVACIÓN, EN CUANTO A LA ESTRUCTURA DEL DAÑO

1) Fundamentos del cargo de nulidad

El Fallo No. 01890 del 13 de noviembre de 2013, concluyó la configuración del daño, partiendo de premisas que no consultaron nunca la realidad contable y financiera de SALUDCOOP, fundándose en el análisis de pruebas que no hacen parte de la contabilidad de la EPS (estados financieros), que fueron armados por el ente de control a su arbitrio, llegando al extremo de citarlos como prueba, cuando la realidad indica que no existen, y que nunca fueron certificados, presentados, y menos radicados por SALUDCOOP, con lo que es claro el desconocimiento de principios y garantías del debido proceso.

La UPC no son ingresos que puedan considerarse como propios por parte de la EPS, motivo por el cual es que deban ser contabilizados como ingresos de terceros, puesto que son dineros públicos que no le pertenecen, ya que lo que les pertenecen son los excedentes de liquidez que quedan luego de la operación; sin embargo, el organismo de control y vigilancia dispuso que la contabilización de la UPC deba realizarse como un ingreso propio de la EPS.

Lo mismo sucede con los activos que se adquieren por parte de la EPS, norma contable que no indicó que se deban contabilizar como activos de propiedad del FOSYGA, ni del Ministerio de Salud. La EPS ajustó su contabilidad a las normas que para tal efecto previó la Superintendencia Nacional de Salud para el registro y contabilización de la UPC y los bienes adquiridos como propiedad, planta y equipo, siendo que toda UPC como sus excedentes se contabilizan a nombre de la EPS y así toda ejecución que haga de tales recursos los registra bajo su nombre, razón por la cual, todas las operaciones incluyendo activos, los contabiliza a su nombre en aplicación de las normas que así lo establecen.

El informe técnico en el que se soporta el Fallo 001890, acude de manera reiterativo al concepto conforme al cual los recursos del Sistema General de Seguridad Social en

Salud (SGSSS) son de naturaleza parafiscal, y por tanto no pueden tener un uso distinto al de la salud de sus afiliados, así como que múltiples desembolsos efectuados por SALUDCOOP por concepto de gastos, inversiones de capital, aportes y participaciones en otras sociedades y/o entidades al igual que en la infraestructura física y médica para el desarrollo del objeto social de la compañía, se habrían efectuado con recursos del SGSSS.

El informe técnico no menciona cuáles son esos medios probatorios que permiten soportar mediante evidencias técnicas, cuáles son aquellas situaciones o casos específicos en los que se podría haber presentado o verificado el supuesto uso indebido de los recursos del SGSSS; es así que el informe contiene como falsas premisas que a la EPS le está prohibido adquirir inversiones permanentes o realizar participaciones o aportes en otras entidades, y que a las EPS les está prohibido efectuar inversiones en infraestructura para prestar servicios de salud.

En el informe técnico, contable y financiero, los funcionarios omiten deliberadamente hacer referencia a las disposiciones sobre patrimonio técnico que deben acreditar las entidades prestadoras de salud del régimen contributivo y entidades adoptadas, toda vez que desconocen no solo la composición del patrimonio técnico, sino que para el cálculo y determinación del patrimonio técnico primario se deben deducir, entre otros conceptos, el valor de las inversiones de capital realizadas en entidades cuyo objeto sea diferente al aseguramiento o prestación de servicios de salud y las inversiones en infraestructura destinadas o usadas para la prestación de servicios de salud de forma directa o indirecta, según la gradualidad que incluye el Decreto 574 de 2007 en su artículo 6°.

La inclusión de estas deducciones dentro del cálculo y determinación del patrimonio técnico de la EPS constituyen prueba irrefutable de que estas entidades se encuentran legalmente habilitadas para realizar inversiones de capital, incluso en entidades cuyo objeto sea diferente al aseguramiento, así como a la inversión de infraestructura destinada a la prestación de los servicios de salud a los afiliados; por lo que el argumento del informe técnico carece de fundamento, pues no tiene asidero legal ni técnico.

De acuerdo con el informe técnico, a SALUDCOOP le estaría prohibido acudir al financiamiento externo mediante la contratación de créditos con entidades sujetas a la inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia, por lo que si una EPS obtiene recursos de financiamiento de entidades del sector financiero, automáticamente quedaría incurso en un uso indebido de recursos del SGSSS, planteamiento que no tiene supuesto legal y técnico, pues no existe disposición legal que prohíba o restrinja a la EPS la consecución de recursos externos mediante la contratación de créditos con entidades bajo inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia.

A partir del Estado de Flujos de Efectivo de SALUDCOOP, los funcionarios designados como apoyo técnico que suscribieron el informe, establecen que SALUDCOOP por el periodo comprendido entre el año 2006 y el 2010, generó recursos parafiscales por un valor total de \$8,8 billones, donde el componente más representativo, que es el ingreso pro UPC con \$7,5 billones y de otro, que durante ese mismo periodo, SALUDCOOP para la prestación de los servicios de salud a sus afiliados, incurrió en costos y gastos por un valor total de \$8,4 billones de pesos; circunstancia que lleva a los funcionarios a

señalar que SALUDCOOP durante el periodo 2006-2010, hizo uso indebido de recursos del SGSSS por valor de \$1.367.804.200 millones de pesos, valor dentro del cual se determinó como uso indebido, los valores que por créditos bancarios recibió la EPS entre 2006-2010, por \$333.973 millones, desembolsos de créditos que recibió la EPS, y que no son uso de recursos sino fuentes de dinero, por lo que se deben eliminar del valor total que determinó el informe, y por ende, el supuesto desvío queda en \$735.166,4 millones.

El informe técnico carece por completo de rigor técnico y financiero, toda vez que por el contrario, en él se observan graves inconsistencias, inexactitudes, imprecisiones y contradicciones, pues desde cualquier punto de vista resulta precipitado decir que se incurrió en un supuesto uso indebido de recursos del SGSSS por valor de \$1.367.804.200 millones de pesos, cuando los recursos generados en efectivo, no solo accedieron a \$370.250 millones de pesos, si se tiene en cuenta que los créditos bancarios no son usos sino fuentes de recursos, y que muchas de las inversiones se apalancaron en esos créditos y con los resultados operacionales que obtuvo la EPS.

El informe técnico precisa que los recursos propios de SALUDCOOP solamente están conformados por los aportes de los asociados y por los excedentes generados en el desarrollo de sus actividades operacionales, y que por tanto, la sumatoria de estos conceptos solo podrían utilizarse para la realización de inversiones de capital y para la inversión de infraestructura; concepto y definición de recursos propios, que es completamente restrictivo e incorrecto, si se tiene en cuenta que de conformidad con el Decreto 2649 de 1993, los recursos propios de cualquier ente económico están integrados por todos los rubros o partidas que hacen parte de su patrimonio contable.

Si se examinan los estados financieros de SALUDCOOP a diciembre 31 de 2010, se puede establecer que su patrimonio contable alcanza la suma de \$554.000 millones de pesos, al paso que el valor de las inversiones en infraestructura para la prestación de los servicios de salud, llegan a \$220.192 millones de pesos, de los cuales es posible colegir sin discusión alguna que el 100% del valor de los usos de recursos de largo plazo de SALUDCOOP, se encuentran financiados con recursos propios, esto es, recursos patrimoniales.

Los gastos por honorarios cancelados a profesionales del derecho se clasifican, e incluyen bajo la categoría de uso indebido de los recursos de salud, sin que se sustente la razón por la cual los gastos en que incurrió SALUDCOOP por este concepto, constituyen de plano un uso indebido de los recursos. Los \$23.000 millones de pesos cancelados por este concepto, que se clasifican e incluyen bajo la categoría de “uso indebido” de los recursos del SGSSS, hacen parte de los \$8.4 billones que en el informe técnico contable y financiero, se señala, están autorizados a SALUDCOOP por la Ley 100 de 1993, y sobre ello jamás se demostró que hubieren sido pagados desde alguna cuenta bancaria de la EPS que manejara los recursos públicos.

No es claro que la CGR tenga competencia para discutir y cuestionar decisiones financieras y administrativas del orden privado de SALUDCOOP, sin que sea posible bajo el amparo del control a los recursos parafiscales, que se proceda a juzgar las circunstancias en las que una EPS pueda o no contratar a profesionales del derecho para la defensa de los intereses empresariales.

La demandada nunca probó la cuantía imputada en el auto 0277 de noviembre de 2012, y menos la contenida en el fallo demandado, sin enunciar cuáles son esos recursos respecto de los cuales no se podía acudir para la adquisición de infraestructura, limitándose tan solo a insistir en que todos hacían parte de la parafiscalidad, y que como tal no podían ser invertidos en fines distintos a los previstos en la ley.

- Los gastos administrativos a los que ha dado lugar el ejercicio de la prestación por parte de SALUDCOOP EPS, son necesarios para la prestación del servicio de seguridad social en salud, por lo que no constituyen el determinado uso indebido como daño, bajo las directrices dadas por la H. Corte Constitucional.

En este caso, la entidad demandada parte de una premisa falsa, conforme a la cual estaba prohibido a SALUDCOOP realizar ciertas inversiones y erogaciones con los recursos obtenidos en la parafiscalidad, pero más allá de ello, nunca se probó cuáles recursos correspondían efectivamente a tal parafiscalidad y cuales podían ser o no invertidos. Las inversiones calificadas como desvío de recursos no se encuentran prohibidas, y lo que no está prohibido no puede cuestionarse por conducto de un proceso de responsabilidad fiscal, conforme lo dispone el artículo 6º Constitucional.

- La Contraloría Delegada Intersectorial en el fallo con responsabilidad fiscal enumera unas inversiones y gastos administrativos que en criterio del órgano fiscal no podían ser invertidos con los recursos parafiscales, puesto que no guardaban relación de causalidad con el servicio de salud, sin que se mencionen las presuntas leyes o normas que lo prohíben.

En la tabla de actividades de operación, afirma la CGR que se detectaron egresos o salidas de efectivo, que no guardan relación de causalidad con el servicio médico y que deben ser financiadas exclusivamente con recursos propios, tales como las remodelaciones, los proyectos de infraestructura hospitalaria, las mejoras en propiedad ajena, lencería para clínicas, honorarios de abogados y arrendamientos; siendo coincidentes tales ítems en que emplean la palabra “inversión en clínicas”.

El beneficio propio al que alude la Contraloría, no puede entenderse respecto de cada uno de los miembros del Consejo de Administración, pues ellos en particular no son los propietarios de nada de lo que se cuestiona como “rubros”, frente a los cuales existió la “presunta desviación de recursos”, vienes que son administrados por el Estado colombiano, y puestos a disposición al servicio de los afiliados de la EPS, lo que descarta cualquier interés ilegítimo en su consecución.

La Contraloría Delegada Intersectorial no cita cuál es la Ley, norma o reglamento que prohíbe realizar inversiones con recursos parafiscales en la remodelación de clínicas, pago de arrendamiento de clínicas y lencería para clínicas, siendo entonces un análisis contable subjetivo, y además, el cuestionado beneficio se debe determinar y cuantificar para los afiliados a SALUDCOOP, que se beneficiaron con las inversiones en la adecuación de las clínicas.

En lo referente al pago de honorarios o servicios jurídicos, la erogación hace parte del giro ordinario de los negocios de cualquier entidad pública y privada, que exigen conocimientos y disciplinas jurídicas especializadas, cuya necesidad era evidente para temas como contestar informes preliminares de visita a la EPS por la Superintendencia Nacional de Salud, adoptar acciones jurídicas, atender el aumento de acciones de

tutela, dar respuesta a las demandas de reparación directa, nulidad y restablecimiento del derecho instaurados por y en contra de SALUDCOOP, así como defender los intereses de la Cooperativa ante la justicia penal y ordinaria.

Los recursos invertidos en el pago de honorarios de abogados, respecto de los gastos que se generaban con ocasión de la prestación del servicio de salud, constituyen tan solo un porcentaje equivalente al 0.3% del presupuesto de la EPS.

En cuanto a los demás ítems que a criterio de la Contraloría constituyen detrimento patrimonial al Estado, debe considerarse que no se encuentra demostrado que efectivamente con recursos de la salud se hayan realizado inversiones tales como Copa Nacional SALUDCOOP, Copa Internacional, patrocinio de Club Deportivo, patrocinio Liga de Baloncesto de Bogotá, participación asociado trabajador, bonificación directivos, gastos de viaje y donaciones; y en todo caso, podría concluirse que dichas inversiones fueron realizadas con recursos propios.

En lo que tiene que ver a la tabla No. 2, actividades de financiación, se discriminan actividades correspondientes a operaciones con leasing para la adquisición de equipos médicos y préstamos para la financiación de infraestructura hospitalaria, actividades tales como: a) amortización de leasing, b) pago de intereses por obligaciones financieras, intereses de mora y sobregiros, c) pago de préstamos a largo plazo.

La Contraloría Delegada hace una valoración superficial de dichas inversiones, considerando que las instalaciones y equipo médico a usar dentro de la prestación del servicio de salud no constituyen per se un ítem dentro de la prestación del mismo, sin embargo la prohibición de inversión en activos fijos, como lo son la adquisición de infraestructura médica y clínica, solo aparece hasta el año 2011 con la entrada en vigor de la Ley 1438 de 2011.

No es factible que se pretenda determinar como una acción ilegal estas inversiones, cuando en su momento no presentaban discusión frente a su hacer, considerando que la jurisprudencia constitucional ha entendido que la obligación del Estado de ampliar progresivamente la cobertura de la seguridad social en salud, se refiere a la afiliación y a la ampliación de los servicios disponibles, incluida la infraestructura médica, entre otros aspectos, precisando que para dar cumplimiento a la obligación debe haber continuidad y ampliación progresiva de los recursos destinados para tal efecto.

La entidad, obedeciendo a su objeto y a los fines del Estado en seguridad social de progresividad, estaba en su momento en la obligación de satisfacer e incrementar las posibilidades de acceso al servicio de salud, materializado en la infraestructura médica.

Objetivos alcanzados a través de sistemas de financiación que permitieran el acceso a estos escenarios, como lo son la adquisición o arrendamiento financiero de equipo médico, científico y otros activos destinados a la prestación directa del servicio de salud, pago de obligaciones con proveedores de servicios de salud, y los gastos administrativos que guardan relación de causalidad con el gasto médico, y financiación de créditos de largo plazo, que corresponden a los destinados a financiar la construcción de infraestructura.

Respecto de la tabla No. 3, actividades de inversión, tales se encuentran representadas en la adquisición de equipos médicos científicos y compra de inmuebles destinados a

infraestructura médica, siendo que muchos de estos equipos están en uso por parte de la cooperativa intervenida. Las actividades referidas comprenden: a) adquisición o construcción de inmuebles, b) adquisición de equipo médico científico, c) otras adquisiciones de propiedad y planta y equipo, d) adquisición de propiedades por la modalidad de leasing o arrendamiento financiero, y e) efectivo usado en contratos de promesas de compraventa de clínicas.

Sobre estos ítems se presentó la misma situación de irreconocimiento de la naturaleza de los gastos realizados en y con ocasión de la prestación del servicio de salud, siendo que cada una de las inversiones constituyen claramente aspectos fundamentales para la adecuada materialización del servicio de salud, que para la Contraloría Delegada son gastos no inherentes, a pesar de tratarse de inmuebles para destinación en clínicas, equipos médicos científicos indispensables en la labor acorde a los medios tecnológicos que ofrece la comunidad científica en materia de prestación de servicios de salud.

La Contraloría Delegada no citó el referente normativo para el momento de los hechos, que prohíba realizar inversiones con recursos parafiscales en pago de arrendamiento o acceso a clínicas y/o equipamiento médico.

No se encuentra demostrado que con recursos de la salud se hayan realizado inversiones tales como la adquisición de inversiones permanentes, efectivo usado en aportes corporaciones, adquisición y capitalización de Ciudadela Salud; por el contrario, tales inversiones pudieron realizarse con recursos propios.

Adicionalmente en lo atinente a la adquisición de equipos médicos y científicos, así como la remodelación y compra de clínicas, la Ley 100 de 1993 en su artículo 179 autoriza a las EPS a prestar directamente o contratar los servicios de salud con las instituciones prestadoras, y en esa medida posibilita la prestación del servicio de salud, por lo que no se entiende como de manera discrecional, la Contraloría Delegada considera que esas inversiones no son conexas con la salud.

- La metodología de análisis contable y financiero que contiene el Fallo 001890, se soporta en una comparación entre los recursos propios que no son parafiscales y que obtuvo la EPS en ese mismo periodo, y el valor de las supuestas erogaciones por \$1.348.705.218 miles, que supuestamente no guardan concordancia con la realidad económica de la EPS.

El equivocado análisis por parte de la CGR, arrojaron que la EPS SALUDCOOP entre el periodo de 1998 y 2010 tan solo obtuvo recursos propios no parafiscales por \$295.353.078 miles, a pesar que los Estados Financieros indicaban de forma fidedigna y clara, valores superiores.

Según el fallo con responsabilidad fiscal, por cada uno de los 13 años, el desvío resulta de tomar los recursos propios generados por la EPS SALUDCOOP OC y compararlos con el total de fastos, inversiones y gastos financieros que debían financiarse con recursos propios; y para cada uno de los años, los recursos propios supuestamente resultaron insuficientes para financiar el valor total de las erogaciones del respectivo año, por lo que la diferencia significó una desviación de los recursos del SGSSS entregados en efectivo a la EPS en la misma vigencia; diferencia que fue de \$1.053.352.140.620,61, valor determinado como daño fiscal y que luego fue indexado.

La Contraloría, en lugar de probar que fueron utilizados recursos públicos en la realización y pago de las inversiones y gastos administrativos, se dedicó a presumir unos supuestos de hecho no probados, o en su defecto, sin ningún sustento técnico.

El fallo No. 1890 se fundamenta en que la metodología y procedimiento desarrollado y aplicado para determinar el supuesto desvío de recursos parafiscales fue para el periodo 2005-2010, analizando los estados de flujos de efectivo, presentados por el método indirecto y los comprendidos entre los años 2002 a 2010 por el método directo. Sin embargo, al revisar los estados financieros de flujo de efectivo de la EPS, para el periodo 1998 a 2008, estos fueron presentados por el método indirecto, y solamente los años 2009 y 2010 fueron presentados por el método directo.

El análisis realizado por la entidad demandada no es veraz, ni corresponde con la realidad que refleja los estados financieros oficiales, auditados, aprobados y presentados a la máxima entidad de vigilancia y control.

Por otra parte, se tomaron cifras que no corresponden a los estados financieros oficiales de la EPS, desconociéndose de donde fueron tomadas las cifras por la CGR, siendo por ejemplo que la cifra que corresponde al concepto “total efectivo provisto por las actividades de operación”, fue de \$127.279.896 miles, y en los estados financieros oficiales se encuentra una diferente para este concepto, siendo pro el valor de \$106.114.415 miles.

Si en gracia de discusión se tomaran como ciertos los valores que se exponen en el Fallo No. 1890, tales valores demuestran que los flujos netos de efectivo que utilizó SALUDCOOP en las inversiones y gastos calificados como supuesto desvío de recursos, procedieron de recursos propios de libre disponibilidad, compuestos por el efectivo neto que a la EPS le quedó luego de realizadas las actividades de operación (prestación del servicio de salud y su administración), como de las actividades de financiamiento y de las actividades de inversión.

En cuanto a las actividades de operación, la EPS generó en cada uno de los años comprendidos entre 1998 y 2010 flujos de efectivo netos en actividades de operación por \$777.982.164 miles, luego de destinar sus ingresos operacionales a la prestación del servicio de salud y su administración.

De conformidad con la jurisprudencia constitucional, que resulta concordante con el pronunciamiento No. 8 del CTP y las NIC/IAS 7, los flujos de efectivo neto provistos por la operación, son el remanente del efectivo que queda luego de realizadas las operaciones y demás sucesos que determinan el resultado del periodo, el cual se representa en la utilidad o la pérdida que le queda al ente económico, razón por la cual tales ingresos pertenecen al ente económico que la ha producido.

Los recursos con origen en las actividades de financiación, fueron identificados como “subtotal de ingresos en la actividad de financiación autorizada (H)” y “subtotal ingresos en la actividad de financiación a cancelar con recursos propios (k)”, y para los años 1998 a 2001, se identificaron como “efectivo neto provisto (usado) en la financiación”, siendo los flujos de efectivo de financiación por \$510.223.936 miles, correspondientes a los recursos monetarios que la EPS obtuvo producto de préstamos bancarios del sector financiero, recursos provistos en operaciones con subordinadas o vinculados,

operaciones de leasing financiero y el recaudo de aportes sociales pagados por sus asociados a la EPS, recursos ajenos a los ingresos parafiscales.

Sobre las actividades de inversión, los recursos que obtuvo la EPS se indican en el Fallo No. 001890 en la Tabla 3, “actividades de financiación”, y fueron identificados como “subtotal de ingresos en la actividad de inversión con recursos propios (R)”, identificando como “venta de inversiones permanentes”, flujos de efectivo de inversión por \$74.332.782 miles, corresponden a los recursos monetarios que la EPS obtuvo producto de los intereses de inversiones de corto plazo, el recaudo de la venta de inversiones temporales, el recaudo producto de la venta de propiedad planta y equipo, el recaudo producto de la venta de intangibles, el recaudo producto de la venta de inversiones permanentes; flujos de efectivo que también son recursos totalmente ajenos a los ingresos parafiscales.

La suma total de las fuentes de efectivo de recursos propios, entre 1998 y 2010, alcanza un valor de \$1.362.538.882 miles, lo que evidencia que SALUDCOOP contó con recursos propios suficientes para realizar el total de inversiones y gastos determinados como desvío de recursos por el Fallo 01890 en \$1.348.705.218 miles, y por ende no existe ninguna desviación de recursos parafiscales, quedando incluso con un superávit \$13.833.664 miles, lo que desvirtúa la existencia de daño alguno al patrimonio público.

- De haberse considerado la información real de los estados financieros oficiales de la EPS, debidamente auditados, aprobados y supervisados por la Superintendencia Nacional de Salud, y de haberse practicado las pruebas lícitas, pertinentes, conducentes y necesarias solicitadas, los resultados de la evaluación realizada por la Contraloría también hubiera concluido que no existió ninguna desviación de recursos parafiscales, y por ende no existió ningún daño al patrimonio público.

Existe ausencia de certeza sobre las erogaciones que se clasificaron dentro de las actividades de operación, puesto que la CGR indica que los egresos y salidas de efectivo no guardan relación de causalidad, y deben ser financiados exclusivamente con recursos propios, para lo cual tomó la información directamente de los libros auxiliares de SALUDCOOP EPS OC, sin que se haga mención en qué parte alguna del expediente administrativo se encuentran los mencionados libros auxiliares, así como tampoco en el listado de actuaciones y elementos probatorios, se relacionan los aludidos libros auxiliares.

Los estados financieros que se aluden como fuente de información, tampoco indican en detalle y con precisión, los valores que corresponden a las erogaciones consideradas dentro de las actividades de operación por remodelaciones, proyectos, mejoras en propiedad ajena (clínicas), copa nacional SALUDCOOP, copa internacional, patrocinio club deportivo, patrocinio liga de baloncesto Bogotá, lencería para clínicas, bonificación directivos, participación asociado trabajador, honorarios abogados, arrendamientos, gastos de viaje y donaciones, anotando que el total de esas erogaciones entre los años 1998 y 2010, fueron determinados en el fallo de responsabilidad fiscal en \$165.287.963 miles.

Con los elementos probatorios obrantes en el expediente del proceso de responsabilidad fiscal IP-010 del 2011, no resulta posible verificar la certeza y materialidad de esas erogaciones, dado que no están incorporados al expediente los libros oficiales que demuestran las cifras, por lo menos el Fallo No. 1890 no indicó el

folio y carpeta del expediente donde se encuentran, ni precisó los contratos, facturas y comprobantes de egreso que demuestran la materialidad de los gastos.

El Fallo No. 001890 calificó como desvío de recursos los egresos en actividades de financiación como amortización Leasing, pago de intereses por obligaciones financieras, intereses de mora y sobregiros, pago de préstamo a largo plazo y devolución de aportes sociales. Al cotejar los conceptos con los que aparecen efectivamente registrados en los estados financieros de flujo de efectivo, se tiene que en vez de \$314.607.194 miles, las cifras correspondían a \$216.260.904 miles, valor inferior al determinado en el fallo de responsabilidad fiscal.

Por otra parte, respecto de las actividades de inversión, tales como la adquisición de construcción de inmuebles, de equipo médico científico, de otros PP&E, construcción de PP&E, de propiedad Leasing, de crédito mercantil en inversiones permanentes, de inversión permanente, de inversión en HEON, de adquisición y capitalización de ciudadela Salud, efectivo usado en aportes corporaciones, y efectivo usado en la contratación de promesas de compraventa.

Al cotejar los conceptos con los que aparecen efectivamente registrados en los estados financieros de flujo de efectivo, se tiene que el monto no asciende a \$868.810.063 miles como lo señaló el fallo con responsabilidad fiscal, sino de \$912.162.590 miles, que es un valor mayor y diferente al que consideró y determinó el Fallo No. 001890.

En lo que respecta a los recursos propios con que contaba la EPS SALUDCOOP en el Fallo 001890 de la Contraloría, ésta incurre en errores, en tanto que toma valores equivocados de los conceptos que considera como recursos propios, y omite considerar y tomar en cuenta como ingresos de libre disponibilidad, los recursos que obtuvo de la EPS por las utilidades operacionales obtenidas, luego de la prestación y administración del servicio de salud, como por ingresos no operacionales la generación interna de Fondos y el EBITDA.

En los cuadros de desvío de recursos que para cada año entre 1998 y 2010 se elaboró, se toman como valores por concepto de “total recursos generados propios (F)”, ascienden al monto de \$295.353.077 miles; sin embargo, los valores correctos de estos conceptos catalogados como recursos propios, son por el monto de \$559.735.475 miles.

El fallo de responsabilidad fiscal dejó de tener en cuenta como recursos propios, otros ingresos que también devengó la EPS en estos años, y que no tienen la connotación de ingreso parafiscal. El valor de estos recursos propios, de libre disposición por parte de la EPS fueron de \$1.271.628.484 miles, sobre los que se reprocha que no fueron considerados, ni tenidos en cuenta por parte del Fallo No. 01890.

El valor de recursos propios demuestra que SALUDCOOP contó con recursos propios suficientes para realizar el total de inversiones y gastos, que por valor de \$1.348.705.218 miles determinó como desvío de recursos el Fallo No. 01890, y por ende no existió ningún desvío de recursos parafiscales, lo que dejó sin fundamento la existencia de cualquier daño al patrimonio público.

De considerarse como correcta la motivación en que se apoya el Fallo 01890, según el cual son recursos parafiscales los ingresos que SALUDCOOP obtuvo por recobros,

atención a particulares, planes complementarios, pagos compartidos, carnets, arriendo de clínicas, sanciones por inasistencias y otros que también son parafiscales, los flujos de efectivo previstos para las actividades de operación, al hacer un análisis de utilidades, la generación interna de fondos y el EBITDA obtenido por la EPS en los 13 años, demuestran que tampoco hubo daño fiscal.

Por otra parte, la suma de utilidades operacionales que obtuvo SALUDCOOP en el año anterior al que se efectúan las inversiones y gastos cuestionados por la Contraloría, de los ingresos operacionales y de los recursos generados propios, arroja un total agregado de recursos propios por \$1.581.823.568 miles, lo que también demuestra que SALUDCOOP contó con recursos propios suficientes para realizar el total de inversiones y gastos, que por valor de \$1.348.705.218 miles, determinó como desvío de recursos el Fallo No. 01890, y por ende no existió ningún desvío de recursos parafiscales, lo que deja sin fundamento la existencia de cualquier daño al patrimonio público.

De haber analizado la Contraloría el EBITDA, obtuvo SALUDCOOP en el periodo 1998-2010, también hubiera concluido con una decisión diferente a la contenida en los actos administrativos que se demandan, evidenciando que la EPS entre 1997 y 2009 obtuvo un EBITDA agregado de \$946.444.244 miles, se toma el año anterior debido a que es la utilidad del año anterior la que se utiliza en el siguiente año para efectuar las inversiones, al que sumado el total de recursos propios por \$559.735.475 miles, arroja un total de recursos propios por \$1.506.179.179 miles.

Al considerar el EBITDA, se hubiera demostrado que SALUDCOOP contó con recursos propios suficientes para realizar el total de inversiones y gastos, que se determinó como desvío de recursos parafiscales.

- En el fallo de responsabilidad fiscal, debió considerarse el “documento de analista independiente”, emitido por la firma KPMG como Asesor Contable y Financiero Independiente de posibles diferencias dentro del ámbito económico, financiero y contable del flujo efectivo de SALUDCOOP desde el año 2004 hasta el año 2008, cuya fecha de emisión es del 3 de noviembre de 2010, que demuestra la no existencia de desvío de recursos parafiscales de SALUDCOOP entre 2004 y 2008, ya que el valor de los recursos propios obtenidos por la EPS en dicho periodo, suficiente para financiar las inversiones en clínicas, infraestructura médica y hospitalaria.

Se dejaron de considerar también otras pruebas documentales, como: a) la comunicación 2-2011-017374 del 29 de marzo de 2011 de la Superintendencia Nacional de Salud a la Contraloría General de la República; b) las certificaciones de costumbre mercantil; c) la comunicación de la Dirección General de Gestión de la demanda en salud del Ministerio de la Protección Social del 6 de septiembre de 2004 con número 017165, por medio de la cual se conceptúa la posibilidad de obtener excedentes con cargo a la UPC; d) informes finales de visita practicadas por la Superintendencia Nacional de Salud en el 2011, a la EPS del régimen contributivo en los que se ve que en 2008, 2009 y 2010, los gastos de administración y de ventas de la EPS SALUDCOOP, son de un nivel similar, y en algunos casos inferior a las demás EPS; e) estudios de suficiencia de la UPC en los que se contempla la admisibilidad del gasto administrativo dentro de la UPC; y f) concepto jurídico sobre la naturaleza y usos admitidos a los recursos de la seguridad social en salud por el Dr. Rodrigo Escobar Gil.

Estas pruebas demostraban la juridicidad de las inversiones y erogaciones realizadas por la EPS como que la fuente de recursos utilizados provino de recursos propios de libre disposición, sin afectar los recursos parafiscales.

- Las erogaciones que califica el fallo No. 01890 por los conceptos de remodelaciones, proyectos, mejoras en propiedad ajena (clínicas), copa nacional de SALUDCOOP, copa internacional, patrocinio club deportivo, patrocinio liba de baloncesto de Bogotá, lencería para clínicas y bonificación directivos, no se encuentra debidamente probada en el expediente, comoquiera que se citan como fuentes, los estados financieros de SALUCOOP EPS OC, y la mención medios magnéticos DIAN, este último, que contiene un archivo denominado "información contraloría", del que no se puede evidenciar, comprobar ni verificar que corresponda a información oficial que haya remitido la DIAN; incluso, al tratar de abrir los archivos se solicita una contraseña que se desconoce, y por ende no permite verificar cual es la fuente de información en que se apoya la Contraloría.

El fallo No. 01890 estableció como daño fiscal los valores consolidados que se agrupan en los estados financieros de la EPS, bajo los conceptos genéricos de pago de obligaciones a largo plazo, pago de intereses obligaciones financieras, moras sobregiro, adquisición o construcción de inmuebles, adquisición de equipo médico científico, adquisición de PP&E, adquisición o construcción de PP&E, adquisición de propiedad leasing, adquisición de crédito mercantil en inversiones permanentes, adquisición de inversión permanente, adquisición de inversión en HEON, adquisición y capitalización de ciudadela salud, efectivo usado en aportes corporaciones y efectivo usado en la contratación de promesas de compraventa.

Sin embargo, de cada concepto genérico no se puntualizan cuáles son específicos actos y contratos que lo integran, mencionando por ejemplo, la adquisición de equipo médico científico como desvío de recursos de salud, y sin embargo el fallo no precisa ni individualiza cuales fueron esos específicos médicos, sus valores particulares o características.

Esta circunstancia acontece por cada uno de los rubros o conceptos, sin determinar ni concretar los específicos actos, negocios o contratos que configuran los hechos económicos que se agrupan bajo tales conceptos. El fallo 01890 se soporta en las cuentas contables mayores de los estados financieros de la EPS, de las que se deducen operaciones o actos genéricos.

- Por disposición legal la EPS, se encuentra obligada a llevar la contabilidad y al finalizar el ejercicio económico presenta, prepara y difunde otros cuatro estados financieros, además del flujo de efectivo, siendo: i) balance general, ii) pérdidas y ganancias, iii) cambios en el patrimonio, y iv) cambios en la situación financiera. Los actos administrativos demandados, en contravía de las normas generales de contabilidad y financieras, desconocen la realidad contable y financiera, sin justificar la razón legal o científica, que le permite dar mayor relevancia legal a un estado financiero sobre los demás. De haberse tenido en cuenta esta situación, y en especial la Generación Interna de Fondos que refleja el estado financiero de cambios en la situación financiera, el resultado del análisis financiero hubiera sido diferente al determinado en la decisión administrativa.

- La falsa motivación como vicio de ilegalidad se centra en el desconocimiento de los estados financieros que realmente llevó, presentó, avaló y certificó la EPS SALUDCOOP, optando por unos estados elaborados a motu proprio, desconociendo el método que frente a la elaboración de los mismos siguió SALUDCOOP.

-El fallo 01890 de 2013, al desconocer la jurisprudencia constitucional, en especial la sentencia C-262 de 2013, tampoco valoró si el monto del componente administrativo de la UPC fue suficiente para las inversiones en infraestructura médicas y gastos administrativos que realizó la EPS, omitiendo hacer una valoración del monto de las erogaciones determinadas como daño fiscal y el gasto administrativo de la EPS frente a los ingresos que constituyen el componente administrativo de UPC, sin referirse tampoco a la calidad con la que la EPS prestó sus servicios y hasta antes de ser intervenida, información pública y que reposa en el portal Web del Ministerio de Salud y Protección Social.

Tampoco se refirió a la economía de escala que como cooperativa logró desarrollar un crecimiento y cobertura en salud de localidades y corregimientos a los cuales ninguna otra EPS lograron llegar.

- El fallo de responsabilidad fiscal, aplicando la indexación a que alude el artículo 53 de la Ley 610 de 2000, determinó sin ningún parámetro que el daño fiscal indexado quedaba en la suma de \$1.421.178.399.072,78, con plena ausencia de sustento y demostración matemática, sin determinar o detallar la metodología para el efecto, o por lo menos los factores tenidos en cuenta para ello. En este caso se desconoce el método de indexación aplicado, pues no hay ninguna referencia matemática que sustente el valor resultante de la indexación.

En ningún momento determina ni precisa los índices de precios al consumidor inicial y final que fueron considerados y tenidos en cuenta para calcular el valor indexado, situación que impidió a la defensa de la demandante efectuar los pronunciamientos respectivos sobre el valor.

2) Contestación al cargo por parte de la Contraloría General de la República:

Además de reiterar argumentos previamente expuestos, refiere que ninguna inconsistencia se puede predicar de la información que sustentó los actos demandados, cuando la valoración probatoria en el aspecto financiero versó sobre medios probatorios regulados por la ley, de tal manera que constituyen plena prueba lo que en ellos se consigna, como ocurre con los estados financieros certificados y dictaminados, las actas de los órganos de la administración, informes de la Superintendencia nacional de Salud, informe técnico contable financiero, y el estudio forense realizado por KPMG, además de los medios probatorios documentales.

SALUDCOOP EPS OC, respecto de sus estados financieros, debe dar estricto cumplimiento a los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, y de manera particular a la normativa establecida por el sector salud, con la finalidad de obtener estados financieros que contengan información comprensible, útil, pertinente, confiable, neutral, verificable y que represente fielmente los hechos económicos.

La contabilidad obedece a un Plan Único de Cuentas previamente establecido por la Superintendencia Nacional de Salud, con la finalidad de obtener estados financieros

que muestren la situación financiera de la EPS, el establecimiento de las utilidades y la gestión adelantada por la administración durante un periodo contable determinado.

Teniendo en cuenta que los estados financieros allegados por SALUDCOOP EPS OC en el proceso en sede administrativa, se encuentran certificados y dictaminados, siendo un medio probatorio idóneo que refleja la realidad económica y financiera del ente, con la característica sustancial de ser generados por este. La eficacia probatoria de los estados financieros siguen las reglas previstas en el capítulo I del Título IV del Código de Comercio, donde en términos generales, en materia comercial se califican como plena prueba las afirmaciones contenidas en los libros y papeles de comercio y tabuladas, clasificadas o resumidas en los estados financieros.

El material probatorio relacionado con los estados financieros, así como los auxiliares contables, fue allegado por SALUDCOOP EPS O.C. en intervención.

- Sobre la supuesta autorización de la utilización de los recursos parafiscales en gastos administrativos

La parte actora se confunde acerca de la diferencia entre los conceptos de daño fiscal y hecho generador de daño, desconociendo que por razón del desvío de recursos públicos del SGSSS para fines distintos de los previstos en la ley y adicionalmente en beneficio privado, se produjo un detrimento de naturaleza fiscal, mediante distintas operaciones descritas de modo inequívoco en las decisiones demandadas.

El total de los ingresos que generó SALUDCOOP EPS O.C. dentro del periodo comprendido entre los años 2002 a 2010, y los ingresos de naturaleza parafiscal ascendió al 99.68%, mientras que tan sólo el 0.32% son recursos propios.

Resulta infundado invocar una falsa motivación por presumir una prohibición de gasto con recursos parafiscales cuando las conclusiones a las que llegó el fallo han sido fruto de la directa verificación de documentos financieros y económicos provenientes de la EPS SALUDCOOP, debidamente conocidos, promovidos e instrumentados por sus directivos; conceptos que resultan coincidentes con las determinaciones que adoptó el Consejo de Estado en providencia del 12 de julio de 2012.

- Respecto de la falsa motivación en la cuantificación del daño en lo atinente a inversiones y gastos administrativos

En los actos administrativos demandados, el daño fiscal derivado de la desviación sistemática de los recursos del SGSSS por parte de SALUDCOOP E.P.S. y de la cuantificación del mismo, antecedida de la explicación del método utilizado y aprobado incluso en sede judicial. Las premisas del acto demandado son claras, siendo estas: i) el objeto social de las EPS es solamente el aseguramiento, ii) que SALUDCOOP EPS OC no dispuso de recursos suficientes para gastos administrativos, actividades de financiación e inversiones, y iii) el desvío de recursos parafiscales que afectó la liquidez y estabilidad financiera del sistema, y lesionó la garantía del derecho fundamental a la salud.

Hay lugar a aclarar que la demandada nunca se ha pronunciado acerca de la imposibilidad que tienen las EPS para prestar el servicio de salud, cuestión diferente es que al no dar cumplimiento a la ley, SALUDCOOP EPS OC haya mezclado sin control,

en una sola cuenta, los recursos propios con los recursos parafiscales, desviando los recursos públicos del SGSSS para beneficio privado.

Se encuentra demostrado año a año el desvío de los recursos de la salud, concluyendo para cada una de las vigencias, que el valor de los recursos propios eran insuficientes para financiar la totalidad de las erogaciones cuestionadas, y que se desviaron recursos del sistema, entregados en efectivo a la EPS, siendo el fallo explícito al manifestar la metodología usada por el órgano para la cuantificación del daño.

Tanto la Superintendencia Nacional de Salud como la Contraloría General de la República coinciden en la determinación de la prueba de auditoría que permitió establecer el uso indebido de los recursos parafiscales, que no fue otra que la que se repitió en el Fallo No. 001890, es decir, el análisis de flujo de efectivo por el método directo. El Vicepresidente Financiero de SALUDCOOP, en declaración juramentada en la Superintendencia Nacional de Salud del 10 de agosto de 2009, convalidó esta herramienta financiera utilizada como una de las metodologías que permitió verificar la destinación que SALUDCOOP dio a los recursos recibidos.

Los elementos y la metodología utilizada, son fruto de una directa verificación de la realidad económica de la EPS, puesto que se basa en el contenido de las cuentas que integran los estados financieros y sus notas contables para cada periodo, así como en las determinaciones aportadas adoptadas tanto en el Consejo de Administración como en la Asamblea General, siendo errado sostener que las conclusiones se trataron de simples inferencias.

En el proceso de responsabilidad fiscal se acreditó, luego de una exhaustiva investigación por parte de la Unidad de Investigaciones Especiales contra la Corrupción, con las pruebas contables, los estados financieros y las actas de los órganos de gobierno, entre otras pruebas, la estrategia que desde 1998 a 2010, que implicó que de modo continuado e ininterrumpido que se desviarán los recursos del SGSSS asignados a la EPS, a destinos diferentes a la prestación de los servicios de salud. Se develó una estrategia en cabeza de la organización que generó no sólo esta situación, sino también la apropiación injustificada de los recursos por parte de la EPS o de sus sujetos vinculados.

Las actividades de desvío y apropiación en beneficio propio, que nada tiene que ver con la prestación del servicio de salud, que se financiaron con recursos públicos tales como la adquisición de infraestructura, viajes suntuosos, patrocinios, arrendamientos, asistencia técnica y software, y créditos bancarios a largo plazo.

Los recursos que se desviaron y apropiaron de esta forma, generaban un desfase financiero que la EPS SALUDCOOP procedió a cubrir, con créditos financieros de corto y largo plazo, cancelados posteriormente con recursos parafiscales, y dilatando el pago de facturas hacia los proveedores de servicios (IPS) de la red externa, con la práctica sistemática que entró en mora en el pago de las cuentas con proveedoras de servicios de salud diferentes a su red propia, apalancándose de manera injustificada, postergando el cumplimiento de sus obligaciones con el SGSSS con cuentas por pagar mayores a 30, 60, 90 y 360 días.

Se trató de una dinámica constitutiva de un mismo daño, sujeto a un mismo hilo conductor, continuado e ininterrumpido, que por tratarse de una modalidad de desvío

de recursos públicos en beneficio del patrimonio privado, el daño no ha cesado hasta tanto los recursos que fueron objeto de malversación no regresen a la liquidez del sistema. SALUDCOOP EPS OC desde el año 1995 hasta el año 2010, administró recursos parafiscales por un valor aproximado de \$15 billones de pesos, de ellos, el 88% correspondía a la Unidad de Pago por Captación, el 3% a copagos, el 8% a recobros y el 1% a otros conceptos.

Según los estados financieros de SALUDCOOP EPS OC, al realizar un análisis comparativo a los ingresos operacionales de la entidad, de acuerdo con su naturaleza, se encuentra que por el periodo comprendido entre 1995 al 2010, el 99.48% correspondieron a ingresos parafiscales y un 0.52% a ingresos por recursos propios.

- Sobre la supuesta falta motivación en la identificación y estimación del daño

Además de reiterar los argumentos expuestos en precedencia, advierte que respecto del EBITDA, la metodología del estado de flujo de efectivo, es el medio idóneo para establecer la fuente y usos de los recursos parafiscales, que era el objetivo a establecer por el ente de control, y por consiguiente, el medio para determinar la trazabilidad de estos, como recursos del SGSSS, objetivo que no era posible lograr con la aplicación del indicador EBITDA por ser un indicador de rentabilidad financiera, que le indica a SALUDCOOP EPS la capacidad de pago, entre otros a sus proveedores o al sector financiero.

- Sobre la supuesta falsa motivación por indebida valoración probatoria

El fallo de responsabilidad fiscal es el reflejo de una valoración integral de todos los medios de prueba aportados o allegados válidamente al expediente administrativo, teniendo en cuenta tanto lo favorable como lo desfavorable, y sobre todo, desde la óptica del control fiscal, en función de la autonomía e independencia conferidas por el artículo 4º de la Ley 610 de 2000, para el ejercicio de la acción fiscal a la Contraloría General de la República en uso de la atribución constitucional conferida por el artículo 268 numeral 5º de la Constitución Política.

Al decidir el Consejo de Estado improbar la conciliación que en su momento pretendía derogar el alcance de las resoluciones 229 y 983 de 2010, se desechan las tesis jurídicas que se invocaron para pretender su revocatoria, y por el contrario, resulta ser una decisión que ratificó la obligación de devolver los recursos desviados a la liquidez del sistema. Así mismo, los informes de gestión presentados por los diferentes agentes interventores, dan cuenta de la realidad económica de la EPS, así como fue reconocido por el agente interventor en el programa Pregunta Yamit del 13 de marzo de 2014, en donde afirma que los recursos de salud que administraba la EPS fueron desviados en inversionistas, así como las deudas que actualmente tiene la EPS SALUDCOOP.

En igual sentido se pronunció la Comisión Séptima del Senado de la República el 8 de abril de 2014, en el debate sobre el caso SALUDCOOP ESP y SALUDCOOP IPS. Al que fueron citados el Ministro de Salud, el Superintendente Nacional de Salud, y el Agente Interventor de SALUDCOOP EPS.

- En cuanto a la supuesta falsa motivación porque no se precisaron los actos y hechos que constituyen daño fiscal

Es improcedente acceder a las pretensiones impetradas por el cargo formulado, por cuanto se afianza en una incorrección que deja de ver que al igual que en todos los regímenes de responsabilidad subjetiva, una cosa es el daño patrimonial al Estado o la lesión del patrimonio público, y otra bien diferente, el hecho generador del daño fiscal, que alude a los elementos fácticos determinantes en la generación del detrimento censurado, y está relacionado estrechamente con la realización del daño, para efectos de poder realizar en debida forma la labor de atribución jurídica responsabilidad fiscal a quien en ejercicio de la gestión fiscal o con ocasión de ésta haya causado un detrimento patrimonial al Estado.

- En lo que respecta a la supuesta falsa motivación por cuanto: i) no se precisaron los actos y hechos que constituyen daño fiscal, ii) el fallo desconoce los demás estados financieros que llevó y registró la EPS, y iii) los gastos administrativos y las erogaciones descalificadas son proporcionales y racionales, reitera los argumentos expuestos en precedencia.

- Sobre la supuesta falsa motivación porque la indexación no está acreditada

La indexación se sustentó en el artículo 53 de la Ley 610 de 2000, actualizando a valor presente con corte al 31 de octubre de 2013, según los índices de precios al consumidor certificados por el DANE para cada periodo. La indexación es la mera actualización de una suma de dinero, sin que ese ajuste extraña alteración o mutación del quantum primigenio, reconstruyendo o restaurando la capacidad adquisitiva del dinero.

3) Análisis de la Sala respecto al tercer cargo de nulidad

La Sala resolverá el tercer cargo de nulidad propuesto por la parte actora, en consideración a los siguientes argumentos:

I. Sobre la valoración contable y financiera que determinó el presunto daño fiscal, la cual se fundó en el informe técnico suscrito por Mariano Bernal Cárdenas y Simón Alejandro Guzmán

a) En lo que respecta al argumento del demandante según el cual la Superintendencia Nacional de Salud exige que se deben contabilizar la UPC y sus excedentes como recursos propios, conforme a lo dispuesto en la Resolución No. 724 de 2008 “*por la cual se emite el Plan Único de Cuentas para las Entidades Promotoras de Salud, Instituciones Prestadoras de Salud y Entidades que Administran Planes Adicionales de Salud y Servicios de Ambulancia por Demanda*”, debe advertirse que tal acto administrativo en su artículo 1º, Capítulo I – Generalidades del PUC”, numeral 02 – Campo de aplicación, prescribe en su inciso 2º:

02. Campo de aplicación. El presente Plan de Cuentas deberá ser aplicado por las Entidades Promotoras de Salud, Instituciones Prestadoras de Salud, Entidades que Administran Planes Adicionales de Salud y Servicios de Ambulancia por Demanda, que sean personas jurídicas de naturaleza privada para el registro contable de las operaciones que le son permitidas por la ley y normas reglamentarias vigentes, por las disposiciones emitidas por la Superintendencia Nacional de Salud y por sus respectivos estatutos.

Las cuentas contenidas en el presente Manual no implican de por sí autorización para realizar las operaciones relacionadas con tales cuentas; debiendo las

empresas efectuar sólo las operaciones que les permitan las normas reglamentarias vigentes expedidas por el Gobierno Nacional o la Superintendencia de Salud.

Las entidades podrán abrir nuevas cuentas auxiliares sin la autorización previa de la Superintendencia, siempre y cuando no exista abierto el nivel de detalle que la empresa requiera, con la finalidad de perfeccionar sus controles contables”.

De tal manera que el Plan de Cuentas que debe ser aplicado por parte de las EPS, no supone una autorización para la realización de operaciones contrarias, o dando un uso distinto de los recursos parafiscales a lo dispuesto en el ordenamiento jurídico respecto del SGSSS, lo cual guarda armonía con el imperativo del artículo 4º Constitucional, en el que el Estatuto Superior es norma de normas y tiene prevalencia respecto a las otras normas del ordenamiento en caso de incompatibilidad, en el entendido que bajo ninguna circunstancia la Resolución No. 724 de 2008 autorizará actividad alguna que sea contraria con la destinación específica de los recursos del sistema a la que se refiere el artículo 48 de la Carta.

Así, tal y como se refirió con antelación (ver consideración 4.1.2.), las Unidades de Pago por Capitación – UPC, no son recursos que puedan catalogarse como renta propia de la EPS, sino que tienen destinación específica en la prestación de los servicios de salud previstos en el POS, y constituyen la unidad de medida y cálculo de los mínimos recursos que el SGSSS requiere para cubrir en condiciones de prestación media el servicio de salud en los regímenes contributivo y subsidiado; motivo por el cual, las UPC se encuentran cobijadas por el deber de destinación específica al que alude el artículo 48 Constitucional.

Por lo tanto, no está permitido darle otra aplicación o destino a estos recursos, en virtud de la Resolución No. 724 de 2008, lo cual sería contrario a la Constitución como norma prevalente, y en tanto que tal acto administrativo expresamente alude que su contenido no implica una autorización para la realización de operaciones contrarias a las dispuestas a la regulación del SGSSS y a la destinación específica que se le deben dar a estos recursos.

En tal sentido, no hay lugar a entender como lo pretende la demandante, que el registro de las operaciones por parte de SALUDCOOP estén autorizadas por la Superintendencia Nacional de Salud en los términos de la Resolución No. 724 de 2008 en virtud de registrar como propios los recursos de la UPC, además por cuanto está práctica incluso es contraria a los objetivos del PUC (Capítulo I - Generalidades del PUC, 01 objetivo), según los cuales debe darse transparencia al manejo de la información contable mediante la clasificación adecuada de los hechos económicos, y de obtener que los estados financieros reflejen de manera transparente la situación económica financiera y los resultados de la gestión de la EPS. Así, el registro en la contabilidad de la EPS de las UPC como un recurso propio, no corresponde a una clasificación adecuada, e impide la evidencia de la realidad económica de la compañía.

Por lo anterior, el argumento de la parte actora no prospera.

b) En lo que respecta a las inversiones en propiedades, planta y equipo, éstas se encuentran definidas en el artículo 64 del Decreto 2649 de 1993 “por el cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia”, así:

“ARTICULO 64. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. Las propiedades, planta y equipo, representan los activos tangibles adquiridos, construidos, o en proceso de construcción, con la intención de emplearlos en forma permanente, para la producción o suministro de otros bienes y servicios, para arrendarlos, o para usarlos en la administración del ente económico, que no están destinados para la venta en el curso normal de los negocios y cuya vida útil excede de un año”.

Las inversiones en propiedades, planta y equipo son una inversión de carácter permanente, representadas en los activos tangibles adquiridos, construidos o en proceso de construcción con la intención de emplearlos para la producción o suministro de otros bienes y servicios, para arrendarlos o para usarlos en la administración del ente económico.

Esta clase de inversiones encuentran una prohibición en tratándose de la restricción de las operaciones realizadas entre la EPS y sus subordinadas, de conformidad con el artículo 12 del Decreto 1485 de 1994 *“por el cual se regula la organización y funcionamiento de las Entidades Promotoras de Salud y la protección al usuario en el Sistema Nacional de Seguridad Social en Salud”*, al advertir:

“ARTICULO 12. RESTRICCIONES A LAS OPERACIONES REALIZADAS ENTRE LA ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD Y SUS SUBORDINADAS. Las operaciones entre las entidades promotoras de salud de naturaleza comercial y sus subordinadas de conformidad con lo previsto en el Código de Comercio, estarán sujetas a las siguientes restricciones:

*1. No podrán tener por objeto la adquisición de activos fijos, maquinaria o equipo, a cualquier título, salvo cuando se trate de operaciones que tiendan a facilitar la liquidación de la subordinada;
(...)”*

Esta prohibición guarda relación con lo establecido en el artículo 13 del mismo cuerpo normativo, que prescribe que *“las Entidades Promotoras de Salud están facultadas para invertir en aquellas actividades directamente relacionadas con su objeto social, conforme su régimen legal lo permita”*. Así, en este caso, las inversiones en propiedades, planta y equipo no están directamente relacionadas con el objeto social de la EPS, por lo que las erogaciones por estos conceptos no pueden hacerse con cargo a los recursos de la parafiscalidad con destinación específica al SGSSS.

El H. Consejo de Estado en la decisión mediante la cual confirmó la improbación de la conciliación entre SALUDCOOP y la Superintendencia Nacional de Salud emitida por la Subsección A de la Sección Primera del Tribunal Administrativo de Cundinamarca en decisión del 19 de mayo de 2011, se refirió a este punto al advertir:

“Las explicaciones que da el Comité de Conciliación para refutar los argumentos de las Resoluciones 00290 y 00983 de 2010, relacionados con que los recursos de la UPC, copagos y cuotas moderadoras son parafiscales y únicamente se pueden emplear para cumplir la finalidad de seguridad social para los afiliados, no son aceptables porque:

(i) El hecho de que las EPS puedan cumplir su objeto contratando los servicios de terceros o a través de su propia red, no significa que los recursos parafiscales puedan emplearse en asuntos no relacionados directamente con el objeto social de la EPS, esto es garantizar la prestación de los servicios de salud.

(ii) Si bien es cierto, como lo dice el Comité de Conciliación, que no existe una prohibición de ley o gubernamental para que las EPS presten los servicios de salud a través de las inversiones en activos fijos que tengan como finalidad la atención de sus afiliados, el argumento se refiere a la inversión en activos fijos pero no hace alusión a los recursos con los cuales se hace la inversión que es el punto que desarrollan las resoluciones materia de conciliación.

(iii) El hecho de que las Circulares 26 de 2006 y N° 49 de 2008 de la Superintendencia Nacional de Salud, donde se califica como práctica insegura e ilegal, la inversión en activos fijos con recursos de la UPC, y que las mismas se refieran a inversiones de manera amplia y genérica, no es razón suficiente para decidir, como lo hace el Comité de Conciliación, que lo procedente era inaplicarlas y, con base en ello, aprobar una conciliación”⁹⁴.

Lo anterior, guarda concordancia con la prohibición dada en la Resolución No. 724 de 2008 por la cual se adoptó el PUC para las EPS al señalar:

“El origen de los fondos para constituir inversiones de carácter permanente de las entidades que administren recursos del SGSSS, salvo en el caso de las inversiones obligatorias, no podrá corresponder a los recursos generados por concepto de UPC, toda vez que estos por ser una parafiscalidad son de utilización exclusiva para la prestación del Plan Obligatorio de Salud y su administración. Tales inversiones podrán realizarse producto de la distribución de las utilidades o excedentes anuales (capitalizaciones, entre otros), o en su defecto de ingresos no operacionales o extraordinarios (utilidades por venta de activos-acciones, propiedad planta y equipo, etc.).”

Conforme a lo anterior, el origen de los fondos para constituir inversiones de carácter permanente no puede corresponder a los recursos generados por concepto de UPC, que son de utilización exclusiva para la prestación del POS y su administración.

Esta misma regulación se encontraba en el Plan Único de Cuentas - PUC anterior, esto es, en la Resolución No. 1804 de 2004 de la Superintendencia Nacional de Salud, norma que fue objeto de revisión de legalidad por parte del H. Consejo de Estado, siendo negada su nulidad mediante sentencia del 30 de julio de 2009, en la que se fundamentó:

“Además, no es cierto, como lo pretende hacer ver el demandante, que mediante la norma acusada el Superintendente haya introducido limitaciones en el manejo de los recursos de la unidad de pago por capitación con desconocimiento de su naturaleza parafiscal pues, precisamente, la característica esencia de los recursos parafiscales es que van destinados única y exclusivamente a la finalidad para la cual fueron establecidos, que para el caso no fue otra que la de organizar y garantizar la prestación de los servicios incluidos en el plan obligatorio de salud (artículo 182 de la Ley 100 de 1993).

(...)

Como se advierte del aparte transcrito, no está permitido que los recursos provenientes de la unidad de pago por capitación se destinen hacia fines diferentes a la prestación del servicio público de salud y su administración, razón por la cual,

⁹⁴ VELILLA MORENO, Marco Antonio (C.P.) (Dr.). H. Consejo de Estado, Sala Plena de lo Contencioso Administrativo. Sentencia del 10 de julio de 2012. Radicación número: 25000-23-24-000-2011-00081-01(IJ).

*al prohibir la disposición acusada que los mismos se inviertan de manera permanente en otro tipo de actividades, no hace más que respetar su naturaleza de parafiscales*⁹⁵.

En ese orden, si las inversiones en propiedades, planta y equipo, en los términos del artículo 64 del Decreto 2649 de 1993, son de carácter permanente, siendo activos tangibles para la producción o suministro de otros bienes y servicios, arrendamiento o usarlos en la administración del ente económico, tales operaciones no pueden realizarse con cargo a los recursos del SGSSS, porque no están directamente relacionadas con el objeto social de las EPS, el cual es la prestación del servicio de salud.

Si bien puede argumentarse como en efecto lo hace la parte actora, que estas inversiones se hacen con la finalidad de garantizar la atención de los afiliados, esto implica, que el ordenamiento jurídico no prohíbe que la EPS efectúen este tipo de inversiones permanentes, lo que pueden realizar con cargo a sus recursos propios (incluso, tal y como se le autoriza en los términos del inciso 2º del artículo 13 del Decreto 1485 de 1994⁹⁶), pero no con los recursos del SGSSS, cuya destinación es específica.

Actualmente, el artículo 23 de la Ley 1438 de 2011 *"por medio de la cual se reforma el Sistema General de Seguridad Social en Salud y se dictan otras disposiciones"*, dispone:

"Artículo 23. Gastos de administración de las Entidades Promotoras de Salud. El Gobierno Nacional fijará el porcentaje de gasto de administración de las Entidades Promotoras de Salud, con base en criterios de eficiencia, estudios actuariales y financieros y criterios técnicos. Las Entidades Promotoras de Salud que no cumplan con ese porcentaje entrarán en causal de intervención. Dicho factor no podrá superar el 10% de la Unidad de Pago por Capitación.

*Los recursos para la atención en salud **no podrán usarse para adquirir activos fijos, ni en actividades distintas a la prestación de servicios de salud. Tampoco lo podrá hacer el Régimen Subsidiado**".*

La H. Corte Constitucional en interpretación de esta norma en Sentencia C-262 de 2013 consideró:

"Los "activos fijos" son definidos desde el punto de vista contable como "[l]as propiedades, planta y equipo, representan los activos tangibles adquiridos, construidos, o en proceso de construcción, con la intención de emplearlos en forma permanente, para la producción o suministro de otros bienes y servicios, para arrendarlos, o para usarlos en la administración del ente económico, que no están destinados para la venta en el curso normal de los negocios y cuya vida útil excede de un año".

⁹⁵ SANZ TOBÓN, Martha Sofía (C.P.) (Dra.). H. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera. Sentencia del 30 de julio de 2009. Radicación número: 11001-03-24-000-2005-00199-01.

⁹⁶ Decreto 1485 de 1994. Art. 13: (...) La totalidad de las inversiones en sociedades subordinadas y demás inversiones de capital autorizadas, diferentes a aquellas que deban realizar las entidades promotoras de salud en cumplimiento de disposiciones legales, como las originadas en el margen de solvencia, no podrá exceder en todo caso del ciento por ciento (100%) de la suma del patrimonio de la respectiva entidad.

En el Congreso se presentó un debate específico sobre el tipo de activos fijos que debería cobijar la prohibición del inciso segundo. Algunos congresistas consideraron que la restricción no debía extenderse a los activos fijos que sirven para mejorar el servicio de las EPS, como permite la normativa en el caso de las IPS. Sin embargo, la posición mayoritaria fue que los recursos para la atención en salud en ningún caso deben usarse para la adquisición de activos fijos, sean estos de infraestructura médica (hospitales, clínicas, etc.) o de cualquier otra naturaleza (se mencionaron como ejemplos centros recreativos, oficinas, etc.). Por ello la expresión “para adquirir activos fijos” fue separada de la expresión “en actividades distintas a la prestación de servicios de salud” con el conector “ni”, como se explicó en apartes previos.

En suma, el inciso segundo del artículo 23 se refiere a todo tipo de activo fijo atendiendo a la definición contable⁹⁷.

Conforme a la norma en cita, se reitera que las inversiones en propiedades, planta y equipo, son inversiones en activos tangibles que no pueden erogarse con cargo a los recursos parafiscales del SGSSS, sin que ningún caso esta prohibición surja a partir de la entrada en vigencia de la Ley 1438 de 2011 como lo pretende la demandante en otros argumentos de este cargo de nulidad, pues como se vio, la prohibición se encuentra en el ordenamiento jurídico, mucho antes de la expedición de esta normativa.

Así las cosas, la Sala no desconoce que las EPS puedan realizar inversiones en activos fijos, como lo son las de propiedad, planta y equipo, pero éstas deben ser con cargo a su patrimonio, a sus recursos propios, y no a los recursos del sistema, que solo se pueden invertir en actividades directamente relacionadas con la prestación de los servicios POS.

c) Afirma la parte actora que el informe técnico rendido en la indagación preliminar en el proceso en sede administrativa desconoce la existencia del Decreto 574 de 2007 por el cual se definen y adoptan las condiciones financieras y de solvencia del Sistema Único de Habilitación de las EPS del régimen contributivo y entidades adoptadas, sin considerar la composición del patrimonio técnico y la determinación del patrimonio técnico primario en el que se deben deducir entre otros conceptos el valor de las inversiones de capital realizadas en entidades cuyo objeto sea diferente a la prestación de servicios de salud y las inversiones de infraestructura destinadas o usadas para la prestación del servicio de forma directa o indirecta según la gradualidad. Así, la inclusión de las deducciones dentro del cálculo y determinación del patrimonio técnico de la EPS a su criterio es prueba irrefutable de que las entidades se encuentran habilitadas para realizar tales inversiones de capital.

Al respecto, debe reiterarse lo señalado en líneas anteriores, en el entendido que no se desconoce que las EPS puedan hacer estas inversiones, pero esto no quiere decir que la normativa que las regula las autorice para efectuarlas con cargo a los recursos del SGSSS cuya destinación es específica.

d) En cuanto al argumento según el cual los desembolsos de créditos bancarios que recibió SALUDCOOP no constituyen usos de recursos sino fuentes de dinero y que por tanto deben eliminarse del valor total del desvío fiscal, debe aclararse que tales créditos

⁹⁷ PRETELT CHALJUB, Jorge Ignacio (M.P.) (Dr.). H. Corte Constitucional. Sentencia C-262/13. Referencia: expediente D-9095.

solicitados ante entidades bancarias (como se demuestra en el informe técnico de la indagación preliminar, y se sustenta en el fallo de responsabilidad fiscal), tenían por objeto la financiación de proyectos de infraestructura y de equipos médicos, comprometiendo con ello los recursos del SGSSS, circunstancia que afectó la liquidez y sostenibilidad financiera de la EPS.

Los créditos solicitados por la EPS, lo eran para el financiamiento de las actividades de inversión arriba señaladas, sin que puedan considerarse como fuentes de recursos, cuando en realidad eran pasivos de la empresa, deudas que afectaban la liquidez de la compañía comprometiendo la prestación del servicio de salud.

e) En lo que respecta a los gastos por honorarios cancelados a profesionales del derecho, contrario a lo expuesto por la parte actora, tales gastos deben ser sufragados con cargo a los recursos propios de la EPS, y no con los recursos parafiscales, por cuanto no guardan relación con la prestación del servicio de salud, que comporta la destinación específica de tales recursos.

f) En cuanto al alegato según el cual la Contraloría no indicó cuáles eran esos recursos respecto de los cuales no se podía acudir para la adquisición de infraestructura, debe advertirse que el análisis de la Contraloría General de la República que efectúa en el fallo de responsabilidad fiscal para la determinación del daño fiscal, consistió⁹⁸ en tomar la información de los libros de contabilidad, los estados financieros certificados y dictaminados, las actas de los órganos cooperativos y demás papeles de SALUDCOOP EPS OC, recaudados en el proceso en sede administrativa, siendo analizados entre los años 2002 a 2010 por el método directo (periodo de interés en este proceso, por cuanto dentro del mismo la señora Piñeros Ricardo ejerció las actividades de responsabilidad fiscal que se le reprochan en el acto administrativo demandado).

El *estado de flujos de efectivo*, en criterio de la Contaduría General de la Nación⁹⁹, revela en forma comparativa con el periodo contable inmediatamente anterior, a nivel de cuenta, los fondos provistos y utilizados, clasificados en actividades de operación, inversión y financiación, considerando aspectos tales como: i) efectivo, entendido como los recursos de liquidez inmediata que se registran en caja, cuentas corrientes y cuentas de ahorro; ii) partidas equivalentes a efectivo, que representan gran liquidez, porque son fácilmente convertibles a efectivo, sin que pierdan valor en forma significativa, tales como las inversiones por administración de liquidez y los fondos vendidos con compromiso de reventa, para cumplir el pago de obligaciones a corto plazo; iii) flujos de efectivo, que comprenden las entradas y salidas de efectivo y equivalentes a efectivo, realizadas en las actividades de la entidad contable pública; iv) actividades de operación, que corresponden a las transacciones de entrada y salida de efectivo, derivadas de las actividades ordinarias de la entidad contable pública; v) actividades de inversión, que representan la adquisición y disposición de activos a mediano y largo plazo, así como las inversiones no consideradas como equivalentes a efectivo; vi) actividades de financiación, que son partidas que representan entrada y salida de efectivo, relacionadas directamente con la adquisición y pago de recursos de capital aportado y endeudamiento, de la entidad contable pública; y, vii) partidas extraordinarias, que se relacionan con los flujos originados en hechos, transacciones u

⁹⁸ Ver. Resolución No. 1890 de 2013. P. 80.

⁹⁹ Contaduría General de la Nación, Subcontaduría General y de Investigación GIT – Doctrina y Capacitación. SEMINARIO –TALLER AVANCES EN EL PROCESO CONTABLE PÚBLICO: Situaciones Especiales. Memoria temática.

operaciones que no tienen relación con las actividades ordinarias y deben ser clasificadas en cada una de las actividades de operación, inversión o financiación, según su origen.

Siguiendo lo dicho por la Contaduría General de la Nación, para la elaboración del estado de flujo de efectivo existen dos métodos, el directo y el indirecto. El método empleado por la CGR para el análisis del estado de flujo de efectivo para el periodo 2002 a 2010 fue el método directo, que consiste en lo siguiente:

“El método directo presenta el origen y aplicación del efectivo y equivalentes a efectivo, relacionados con las actividades de operación, inversión y financiación, obteniendo los flujos netos de efectivo por cada una de estas actividades, para calcular el incremento o disminución neto del efectivo y equivalentes al efectivo.

Para obtener el flujo neto de efectivo originado en las actividades de operación se registran las partidas que generan o requieren de efectivo para el desarrollo de las funciones relacionadas con el cometido estatal, tales como recaudos por deudores, transferencias, avances y anticipos recibidos, depósitos recibidos en administración, así como los pagos originados por compra de inventario y pago de proveedores, bienes y servicios pagados por anticipado, pago de acreedores, entre otros.

Igualmente se revelan las partidas propias de las actividades de inversión, como venta de propiedades, planta y equipo o inversiones que no han sido clasificadas como equivalentes a efectivo, entre otros y los valores pagados en la compra de estos mismos recursos, para obtener así el flujo neto de efectivo por actividades de inversión.

Además se presentan las partidas propias de las actividades de financiación tales como préstamos recibidos, deuda por operaciones de crédito público y financiamiento, aportes de capital, así como el pago de dividendos y las amortizaciones por endeudamiento, obteniendo los flujos de efectivo por actividades de financiación.

Finalmente se calcula el incremento o disminución del efectivo y equivalentes al efectivo, obtenido de la suma algebraica de los flujos netos de efectivo originados en las actividades de operación, inversión y financiación. A este valor se le suma el saldo inicial del efectivo y equivalentes al efectivo, para obtener el saldo final del período”¹⁰⁰.

En aplicación del método directo la CGR analizó el estado de flujos de efectivo de SALUDCOOP entre los años 2002 a 2010, encontrando el hecho económico de que los ingresos recibidos a título de contribuciones parafiscales, UPC, copagos y cuotas moderadoras, sus rendimientos financieros, y otros recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud con destinación específica, como son los obtenidos en el proceso de recobros ante el FOSYGA por prestaciones no incluidas en el POS, los recobros ante las Administradoras de Riesgos Laborales - ARL, antes Administradoras de Riesgos Profesionales - ARP por eventos atendidos inicialmente como enfermedad general, representan en promedio el 99,68% de la totalidad de sus ingresos durante el período de análisis, y un promedio de 0,32% corresponde a recursos propios generados en otras actividades de operación, tales como duplicados de carnés, atención de particulares y venta de planes adicionales de salud, incluyendo los recobros con cargo al Seguro Obligatorio de Accidentes de Tránsito —SOAT, y los recursos obtenidos

¹⁰⁰ *Ibíd.*

legítimamente como el resultado operacional de cada ejercicio anual, que es apropiable por la EPS a título de excedentes o beneficio neto, descontados los recursos que deben destinarse por mandato legal a los fondos y reservas señalados en la legislación cooperativa y en los estatutos sociales de la empresa cooperativa SALUDCOOP EPS OC.

Al momento de analizar la objeción al dictamen pericial aportado por la parte actora (ver consideración 4.2.3., y conclusiones en consideración 4.2.3.3.), la Sala determinó que la CGR en ejercicio de su competencia y en apoyo del informe técnico de la Superintendencia Nacional de Salud y de KPMG, había encontrado irregularidades en el registro contable de la realidad financiera de SALUDCOOP en los estados financieros durante los periodos objeto de análisis, con lo que no podía sin más limitarse a la información consignada en estos documentos para efectos de elaborar los estados de flujo, motivo por el cual recurrieron a otras fuentes además de estos estados, tales como facturas, promesas de compraventa, actas de la Asamblea General, entre otros, con lo que se desestima el criterio de la parte actora según el cual el estudio de la Contraloría en el informe técnico en la etapa de indagación preliminar en sede de la administración y el fallo de responsabilidad fiscal, contradicen los estados financieros de SALUDCOOP y que por tanto no debía ser tenido en cuenta a efectos de determinar el daño fiscal.

De la misma manera a lo largo de esta providencia, se han analizado diversos conceptos que la demandante considera corresponden o deben registrarse como recursos propios, tales como las inversiones en propiedades, planta y equipo, y las UPC, lo cual ya fue desestimado. Así mismo, en el tema de gastos administrativos y recobros, la Sala efectuará el respectivo estudio más adelante.

En conclusión, y como se observará en esta sentencia, i) dado que en este caso no fue suficiente la revisión de los estados financieros para calcular el análisis del estado de flujos de efectivo, motivo por el cual la CGR se apoyó en otros documentos además de los estados; ii) en el entendido que los conceptos que alude la parte actora deben contabilizarse como recursos propios, en realidad no lo son, sino que pertenecen al SGSSS debiendo ser destinados específicamente a esa finalidad; y iii) en consideración a que los recursos dispuestos en inversiones de capital (tales como propiedad, planta y equipo), no deben ser con cargo a los recursos del Sistema, sino a los recursos propios de la EPS; la Sala conviene, sin encontrar reproche alguno, en el estudio efectuado por la CGR de los estados de flujo de efectivo a través del análisis por el método directo para el periodo 2002 a 2010, sin que los argumentos de la demandante sean idóneos para cuestionarlo, por cuanto los mismos fueron desestimados.

Así, cuestiona la parte actora que la CGR no demuestra cuáles son los recursos parafiscales de los cuales SALUDCOOP se sirvió para efectuar inversiones en infraestructura (los cuales solo podían llevarse a cabo con los recursos propios de la EPS); sin embargo, la CGR en el fallo con responsabilidad fiscal, sustenta que para este tipo de inversiones (y otras operaciones registradas en los estados financieros), el equivalente al 0,32% de los ingresos recibidos por la EPS, sus recursos propios, no fueron suficientes para llevar a cabo tales operaciones, por lo que necesariamente debió que recurrir a los recursos de la parafiscalidad para generarlos, ocasionando el daño fiscal endilgado.

En virtud de lo expuesto, se encuentra clara la motivación por la cual la CGR dedujo que las inversiones en infraestructura, así como otras operaciones de SALUDCOOP,

se hicieron con cargo a los recursos del SGSSS, en desconocimiento de la prohibición del artículo 48 Constitucional, con lo que hay lugar a desestimar los argumentos de la parte actora en este aparte del cargo de nulidad.

II. Sobre la presunta prohibición de realizar gastos con recursos parafiscales en temas administrativos

Los recursos del SGSSS pueden ser destinados a gastos administrativos, siempre que los mismos tengan por objeto la garantía que el sistema pueda operar y puedan llevarse a cabo los gastos médicos. Así lo consideró la H. Corte Constitucional en Sentencia C-824/04, refiriendo:

*“23- Para esta Corporación, conforme a lo dicho hasta el momento y especialmente en relación con el precedente fijado en la sentencia C-1040 de 2003, es necesario reafirmar que todos los recursos que integran la UPC, tanto los administrativos como los destinados a la prestación del servicio de salud forman parte del Sistema General y por consiguiente han sido separados constitucionalmente para el cumplimiento de los fines propios de su destinación específica. **Por ello no es dable al legislador hacer una separación tajante o establecer fronteras entre los recursos de la seguridad social destinados a la administración del sistema y aquellos destinados a sufragar específicamente el acto médico, por cuanto sin estructuras administrativas que sustenten los servicios médicos, éstos no podrían ser llevado a cabo.** (...)”*

*En ese orden de ideas, **si es necesario que una parte de los recursos del SGSSS sean dedicados a gastos administrativos, precisamente para que el sistema pueda operar y puedan ser realizados los actos médicos**, entonces es obvio que los dineros destinados a financiar esos gastos administrativos son recursos del sistema de seguridad social, que no pueden entonces ser gravados, ya que dichos gravámenes implican que una parte de esos ingresos entraría a engrosar el presupuesto general, con lo cual un componente de los dineros de la seguridad social es destinado a otros propósitos, con clara vulneración de la prohibición prevista en el artículo 48 superior¹⁰¹ (negrilla fuera del texto).*

Los dineros destinados a financiar los gastos administrativos inherentes a la operación del Sistema, son recursos del mismo, es decir, pueden ser devengados con cargo a los recursos parafiscales de destinación específica del SGSSS.

En este caso, revisado el fallo de responsabilidad fiscal, no se observa que la CGR haya considerado que la totalidad de gastos administrativos en los que incurrió SALUDCOOP, debían realizarse con cargo a los recursos propios; en realidad, concorde a lo señalado por la H. Corte Constitucional en la sentencia que se cita, se tiene que la Contraloría verificó los gastos dentro de las actividades de operación que no guardaban relación de causalidad con la operación del Sistema, y que fueron efectuados con cargo a tales recursos parafiscales.

La Contraloría General de la República, encontró como gastos administrativos distintos a la garantía de la operación el SGSSS los siguientes¹⁰²: a) Remodelaciones y dotaciones de clínicas; b) proyectos (compra de infraestructura); c) patrocinios; d)

¹⁰¹ UPRIMNY YEPES, Rodrigo (M.P.) (Dr.). H. Corte Constitucional. Sentencia del 31 de agosto de 2004. Referencia: expediente D-5072.

¹⁰² Ver: Resolución No. 1890 de 2013. P.

bonificaciones aprobadas y pagadas a favor del Presidente Ejecutivo y miembros de alta dirección de SALUDCOOP; e) honorarios por concepto de asesoría legal; f) el pago de arrendamientos; y g) gastos de viaje y otros. Sobre los mismos se hará un análisis en detalle a continuación.

III. La cuantificación del daño en lo atinente a las inversiones y gastos administrativos

1) El Fallo No. 1890 de 2013 discrimina las actividades de operación que deben ser financiados con recursos propios¹⁰³, de las cuales la Sala destaca algunas de las operaciones, que fueron aprobadas y de conocimiento por el Consejo de Administración de SALUDCOOP del cual hacía parte la demandante, y que tienen su soporte en el expediente administrativo:

a) remodelaciones: que contiene el desvío de recursos consistentes en las erogaciones para financiar adecuaciones físicas y remodelaciones en las clínicas, en las que se encuentran:

i. Acta No. 122 del 2 de diciembre de 2004¹⁰⁴, mediante la cual se aprobó la construcción y remodelación de bienes por un valor de \$49.057.166.980.

ii. Acta No. 162 del 5 de marzo de 2008¹⁰⁵, en la que se aprobó la ampliación de las instalaciones de la Clínica Juan Luis Londoño Medellín por un valor de \$550 millones.

iii. Acta No. 194 del 21 de diciembre de 2010¹⁰⁶, en el que se aprueba el presupuesto para el año 2011, dentro del cual se incluye valores para “proyectos de arquitectura – obras nuevas” por valor de \$92.020.896.733, y se incluye el ítem de remodelación de inmuebles por valor de \$8.036.351.000 y dotación de clínicas por \$32.786.804.036.

b) Proyectos: que corresponden a los proyectos de infraestructura hospitalaria, entre los cuales se encuentran:

i. En el Acta No. 122 del 2 de diciembre de 2004¹⁰⁷, el Consejo de Administración aprueba el presupuesto para el año 2005, en el cual se autorizó al Presidente para las siguientes operaciones: a) construcción y remodelación de bienes \$49.057.166.980 equipo médico y de laboratorio por \$20.000 millones, software por \$1.642.488.400, y equipos de computación por \$679.429.000.

ii. Acta No. 130 del 26 de julio de 2005¹⁰⁸, en la que se aprobó el presupuesto para el año 2006, que contenía los proyectos de: a) construcción y remodelación de bienes por \$89.386.212.068, b) equipo médico y de laboratorio por \$30.943.978.839, y c) software \$1.642.488.400 y equipos de Computación por \$975.369.425.

¹⁰³ *Ibíd.* p. 84.

¹⁰⁴ EXPEDIENTE. USB obrante a folio 278. Archivo: 01 CLAUDIA ISABEL MEDINA IP 010 - 2011 SALUDCOOP CUADERNO PRINCIPAL 144 (28775-28978).

¹⁰⁵ *Ibíd.* archivo: (01 CLAUDIA ISABEL MEDINA IP 010 - 2011 SALUDCOOP CUADERNO PRINCIPAL 145 (28979-29183).

¹⁰⁶ *Ibíd.* archivo: 01 CLAUDIA ISABEL MEDINA IP 010 - 2011 SALUDCOOP CUADERNO PRINCIPAL 146 (29184-29280).

¹⁰⁷ *Ibíd.* Archivo: 01 CLAUDIA ISABEL MEDINA IP 010 - 2011 SALUDCOOP CUADERNO PRINCIPAL 144 (28775-28978).

¹⁰⁸ *Ibíd.*

iii. Acta No. 140 de 30 de mayo de 2006¹⁰⁹: el señor Carlos Gustavo Palacino Antía informa sobre la posibilidad de construir la sede administrativa de la entidad y una clínica en un lote en la zona occidental de Bogotá. Menciona que la Sociedad Construclínicas se encuentra negociando el lote de aproximadamente 6.000 metros cuadrados donde funcionaba el Club de Empleados de la Caja Agraria, lugar en el que se podría pensar en realizar algún proyecto teniendo en cuenta el desarrollo de esa zona de la ciudad. El proyecto se denominaría "Ciudadela Salud" y el plazo para el aporte de los recursos por parte de SALUDCOOP al proyecto se realizaría de acuerdo al flujo de caja y antes del mes de octubre de 2006.

iv. Acta 147 del 14 de diciembre de 2006¹¹⁰: Se aprueba el presupuesto para el año 2007, dentro del cual se incluye para el rubro de inversiones un total de \$108.336.251.000.

v. Acta 158 del 19 de octubre de 2007¹¹¹: Reunión extraordinaria del Consejo de Administración en las instalaciones del Hotel Swissotel The Stamford, Singapore en la que se trató como único tema el informe proyecto edificio administrativo denominado Paralelo108, el cual cumplía con las expectativas requeridas por la entidad para poder adquirir la torre 3 de 20 pisos más garajes por un valor de \$72.000 millones.

vi. En Acta No. 160 del 15 de diciembre de 2007¹¹² se aprueba el presupuesto para el año 2008, incluyendo inversiones por \$112.874.038.697; en Acta No. 172¹¹³ del 12 de diciembre de 2008 se aprueba el presupuesto para el año 2009, dentro del cual se incluyen inversiones por \$128.873.095.604; en Acta 183 del 10 de diciembre de 2009¹¹⁴ se aprueba el presupuesto del año 2010, el cual incluye para el rubro de inversiones por \$101.312.640.730; y en Acta 194 del 21 de diciembre de 2010¹¹⁵ se aprueba el presupuesto para el año 2011, dentro del cual se incluye los valores proyectados para "inversión en tecnología", por valor de \$13.411.830.142.

c) Bonificaciones: erogaciones pagadas a la alta gerencia, autorizadas por el Consejo de Administración, entre las que se observan:

i. Acta 119 del 31 de agosto de 2004¹¹⁶: el Consejo de Administración considerando la carga que ha implicado para el Presidente Ejecutivo el manejo de la crisis surgida por SALUDCOOP en los últimos meses, aprueba por unanimidad concederle una bonificación no salarial extraordinaria a Carlos Gustavo Palacino A., equivalente a un mes de asignación salarial.

¹⁰⁹ *Ibíd.*

¹¹⁰ *Ibíd.* archivo: (01 CLAUDIA ISABEL MEDINA IP 010 - 2011 SALUDCOOP CUADERNO PRINCIPAL 145 (28979-29183).

¹¹¹ *Ibíd.*

¹¹² *Ibíd.*

¹¹³ *Ibíd.*

¹¹⁴ *Ibíd.*

¹¹⁵ *Ibíd.* archivo: 01 CLAUDIA ISABEL MEDINA IP 010 - 2011 SALUDCOOP CUADERNO PRINCIPAL 146 (29184-29280).

¹¹⁶ *Ibíd.* Archivo: 01 CLAUDIA ISABEL MEDINA IP 010 - 2011 SALUDCOOP CUADERNO PRINCIPAL 144 (28775-28978).

ii. Acta 122 del 2 de diciembre de 2004¹¹⁷, el Consejo de Administración, en consideración a los resultados positivos de SALUDCOOP en el año bajo la conducción de su Presidente Ejecutivo, decidió por unanimidad concederle una bonificación neta equivalente a cuarenta millones de pesos m. cte., valor neto luego de descontar los impuestos.

iii. Acta 146 del 1 de diciembre de 2006¹¹⁸, en el que el Consejo de Administración en consideración al destacado comportamiento de SALUDCOOP en el año bajo la conducción de su Presidente Ejecutivo, Señor Palacino, decidió por unanimidad concederle una bonificación equivalente al valor de dos asignaciones mensuales libres de impuestos.

iv. Acta 169 del 23 de septiembre de 2008¹¹⁹ en el que el Consejo de Administración de forma unánime decidió reconocer al Presidente Ejecutivo una bonificación equivalente al valor de una asignación mensual libre de impuestos, fundamentado en su empeño para lograr, en medio de condiciones adversas para todo el sector asegurador de la salud, los mejores resultados posibles para SALUDCOOP.

vi. Acta 172 del 12 de diciembre de 2008¹²⁰: el Consejo de Administración decidió, por unanimidad, concederle al Dr. Palacino una bonificación equivalente al valor de tres asignaciones mensuales libres de impuestos.

vii. Acta 179 del 25 de agosto de 2009¹²¹: por consideración unánime del Consejo de Administración se dispuso entregar al Presidente Ejecutivo de SaludCoop, una bonificación no constitutiva de salario, equivalente a dos sueldos mensuales netos, libres de impuestos o recargos de cualquier índole.

viii. Acta 183 del 10 de diciembre de 2009¹²² en la que el Consejo de Administración de forma unánime decidió reconocer al Presidente Ejecutivo una bonificación equivalente al valor de 3 asignaciones mensuales no constitutiva de salario, libres de impuestos o recargos de cualquier índole, en consideración a su empeño para lograr, en medio de condiciones adversas para todo el sector asegurador de la salud, los mejores resultados para SALUDCOOP.

ix. Acta 188 del 8 de julio de 2010¹²³: el Consejo de Administración de forma unánime decidió reconocer al Presidente Ejecutivo una bonificación equivalente al valor de 3 asignaciones mensuales no constitutiva de salario, libres de impuestos o recargos de cualquier índole.

x. Acta 194 del 21 de diciembre de 2010¹²⁴: el Consejo de Administración de forma unánime decidió reconocer al Presidente Ejecutivo una bonificación equivalente a \$300.000.000 libre de impuestos.

¹¹⁷ *Ibíd.*

¹¹⁸ *Ibíd.* archivo: (01 CLAUDIA ISABEL MEDINA IP 010 - 2011 SALUDCOOP CUADERNO PRINCIPAL 145 (28979-29183).

¹¹⁹ *Ibíd.*

¹²⁰ *Ibíd.*

¹²¹ *Ibíd.*

¹²² *Ibíd.*

¹²³ *Ibíd.*

¹²⁴ *Ibíd.* archivo: 01 CLAUDIA ISABEL MEDINA IP 010 - 2011 SALUDCOOP CUADERNO PRINCIPAL 146 (29184-29280).

d) Honorarios de abogados: asesoría jurídica para la prestación de servicios profesionales no relacionadas con las actividades de aseguramiento en salud, para la defensa penal, disciplinaria o fiscal de los administradores de la EPS o para la representación de los intereses judiciales o extrajudiciales de los intereses comerciales o corporativos de la EPS, sus prestadoras y demás empresas subordinadas. Se destacan los siguientes contratos que obran en el expediente administrativo, suscritos por SALUDCOOP con los profesionales del derecho que se relacionan¹²⁵:

- Al Dr. José Joaquín Bernal Ardila, los contratos: a) del 1º de enero de 2006, por valor de \$50.000.000 y \$8.0000.000 mensuales; b) del 1º de marzo de 2005, por valor de \$33.333.000 por gestión y \$66.667.000 por resultado; c) del 1º de octubre de 2009, por valor de \$150.000.000; d) del 1º de octubre de 2009 por \$500.000.000, valor de gestión, y \$300.000.000 valor de resultado; e) del 12 de julio de 2007 por valor de \$300.000.000 sin IVA; f) del 17 de abril de 2008 por \$270.000.000; g) del 3 de abril de 2009 por \$350.000.000, valor sin IVA; h) del 28 de abril de 2010 por \$70.000.000 (honorarios fijos) y \$1.000.000.000 equivalentes al 7% de la cuantía recaudada por concepto del dinero que le adeuda CIUDADELA SALUD S.A. a la compañía.

- Al Dr. Eduardo Montealegre Lynett, los contratos: a) del 29 de junio de 2006, por valor de \$500.000.000 más los impuestos de Ley; b) del 23 de noviembre de 2007, por valor de \$596.166.663 incluyendo IVA; c) del 20 de octubre de 2008 por \$250.000.000 por valor de gestión y \$250.000.000 por valor de resultado; d) del 24 de abril de 2009 por \$250.000.000 por valor de gestión y \$250.000.000 por concepto de prima de éxito; e) del 24 de septiembre de 2009 por \$950.000.000; y f) del 22 de febrero de 2010 por \$200.000.000.

- Al Dr. Jaime Lombana Villalba, los contratos: a) del 25 de noviembre de 2003 por \$116.000.000; b) del 23 de junio de 2006 por \$200.000.000; y c) del 13 de enero de 2010 por \$300.000.000.

- A SERVIJURIS LTDA. el contrato del 20 de septiembre de 2004 por valor de \$6.000.000.

- En la contratación de abogados asesores, el 10 de septiembre de 2009 por valor de \$3.000.000.

e) Arrendamientos: contratos de arrendamiento de clínicas, cuyos rubros genéricos se encuentran en las actas del Consejo de Administración Nos. 122 del 2 de diciembre de 2004, 134 del 29 de noviembre de 2005, 145 del 14 de diciembre de 2006, 160 del 15 de diciembre de 2007, 172 del 12 de diciembre de 2008, 183 del 10 de diciembre de 2009 y 194 del 21 de diciembre de 2010.

f) Gastos de viaje: por concepto de transporte y hospedaje de directivos y familiares a destinos nacionales e internacionales para eventos sin ninguna relación de causalidad con la garantía de prestación de los servicios de salud incluidos en el POS. Se observan en las actas del Consejo de Administración, entre otros, los siguientes:

¹²⁵ *Ibíd.* CLAUDIA ISABEL MEDINA IP 010 2011 SALUDCOOP CARPETA PRINCIPAL 116 (23193) 1CD/Carpeta: "contratos L".

- i. Acta 122 del 2 de diciembre de 2004¹²⁶: el Consejo de Administración aprobó la operación de gastos de viaje por \$1.544.033.992.
- ii. Acta 130 del 26 de julio de 2005¹²⁷: se aprobó el presupuesto para el año 2006, que contenía entre otros las operaciones por gastos de viaje por \$1.803.005.089.
- iii. Acta 139 del 25 de abril de 2006¹²⁸: el señor Palacino informa sobre los resultados de la reunión de las 50 cooperativas más grandes del mundo celebrada en Imola, Italia, cuyo propósito era revisar la estrategia actual que debe adoptar el sector cooperativo. Informa sobre la XIV conferencia regional de la ACI, celebrada en Lima, Perú. Por unanimidad se aprobó la asistencia de los doctores Gabriel Franco, José Enrique Corrales, José Tobías Correa, Jaime Chávez y Luis Albeiro Medina y por la Administración Carlos Palacino y tres colaboradores que él escogería.
- iv. Acta 147 del 14 de diciembre de 2006¹²⁹: Se aprueba el presupuesto para el año 2007, dentro del cual se incluye para el rubro para gastos de viaje un total de \$2.018.906.708.
- v. Acta 158 del 19 de octubre de 2007¹³⁰: el Consejo de Administración se reúne en las instalaciones del Hotel Swissotel The Stamford, Singapore.
- vi. Acta 160 del 15 de diciembre de 2007¹³¹: se aprueba el presupuesto para el año 2008, dentro del cual se incluyen gastos de viaje por \$1.277.215.075.
- vii. Acta 172 del 12 de diciembre de 2008¹³²: se aprueba el presupuesto para el año 2009, dentro del cual se incluyen gastos de viaje por \$781.667.683.
- viii. Acta 183 del 10 de diciembre de 2009¹³³: se aprueba el presupuesto del año 2010, el cual incluye para el rubro de gastos de viaje por \$1.357.583.608.
- ix. Acta 192 del 17 de octubre de 2010¹³⁴: se informa sobre la Asamblea de ACI — AMERICAS, a llevarse a cabo en la ciudad de Buenos Aires, Argentina durante los días 21 al 27 de noviembre de 2010. Se le extendió invitación a los señores miembros del Consejo de Administración, junto con sus señoras esposas. El Presidente Ejecutivo solicitó y obtuvo autorización para viajar a la Asamblea en compañía de dos funcionarios de la Administración.
- g) Entre las operaciones que debían ser financiadas con recursos propios de la EPS, la Contraloría General de la República en el acto administrativo que se impugna también encontró las siguientes: i) mejoras en propiedad ajena: remodelaciones de

¹²⁶ Ibíd. Archivo: 01 CLAUDIA ISABEL MEDINA IP 010 - 2011 SALUDCOOP CUADERNO PRINCIPAL 144 (28775-28978).

¹²⁷ Ibíd.

¹²⁸ Ibíd.

¹²⁹ Ibíd. archivo: (01 CLAUDIA ISABEL MEDINA IP 010 - 2011 SALUDCOOP CUADERNO PRINCIPAL 145 (28979-29183).

¹³⁰ Ibíd.

¹³¹ Ibíd.

¹³² Ibíd.

¹³³ Ibíd.

¹³⁴ Ibíd. archivo: 01 CLAUDIA ISABEL MEDINA IP 010 - 2011 SALUDCOOP CUADERNO PRINCIPAL 146 (29184-29280).

clínicas de terceros a título de arriendo; ii) lencería para clínicas: erogaciones relacionadas con la dotación de las clínicas de la red propia; iii) donaciones: entrega de efectivo a título gratuito; y iv) patrocinios: tales como Copa Nacional Saludcoop, Copa Internacional, torneos de golf, patrocinio club deportivo y patrocinio liga de baloncesto de Bogotá, entre otros, cuyo propósito era el fortalecimiento del nombre comercial o marca.

Los gastos administrativos antes referidos, contrario a lo señalado por la parte actora, no guardan relación directa con la prestación de los servicios del SGSSS, esto es, no tienen como finalidad que el sistema pueda operar y puedan llevarse a cabo los actos médicos, motivo por el cual debían realizarse con cargo a los recursos propios y no con los recursos del Sistema.

Esta conclusión guarda concordancia con lo ya expuesto en el análisis de este cargo de nulidad, respecto de las inversiones en propiedades, planta y equipo (ver en consideración 4.3., literal C., 3), I., b)), según el cual las inversiones en propiedades, planta y equipo, son inversiones en activos tangibles que no pueden erogarse con cargo a los recursos parafiscales del SGSSS.

Así mismo, se reitera lo ya dicho respecto del concepto del Ministerio de Hacienda y Crédito Público que invoca la parte actora en este aparte del cargo para sustentar la erogación de los gastos correspondientes a los honorarios de abogados, en el entendido de su carácter no vinculante, no solo por cuanto se trata de un concepto emanado en una petición de consulta, sino por cuanto no limita el criterio que tenga la Contraloría General de la República en materia de control fiscal.

Estos gastos en los que incurrió la EPS no fueron devengados con recursos propios, conclusión a la que la CGR llegó, y al que conviene la Sala, en aplicación del método directo para determinar el estado de flujos de efectivo, dado que tales recursos eran insuficientes para realizar estas operaciones.

2) El Fallo No. 1890 de 2013 también se discriminan las actividades de financiación las que también deben ser realizadas con cargo a los recursos propios, de las cuales la Sala destaca algunas, que fueron aprobadas y de conocimiento por el Consejo de Administración de SALUDCOOP del cual hacía parte la demandante, y que tienen su soporte en el expediente administrativo:

a) Amortización de Leasing: para la financiación de la adquisición o arrendamiento financiero de equipo médico - científico y otros activos destinados a la prestación directa de servicios de salud por parte de la red propia de la EPS.

b) Pago de intereses por obligaciones financieras, intereses de mora y sobregiros: para el pago de los costos de financiación de créditos de corto plazo que no están destinados a cubrir déficits de tesorería originados en los procesos de compensación para el pago de obligaciones con proveedores de servicios de salud y los gastos administrativos que guardan relación de causalidad con el gasto médico. La CGR le dio el mismo tratamiento al pago de intereses de mora causados y al cubrimiento de sobregiros originados en operaciones financieras que no guardan ninguna relación con la garantía de la prestación de los servicios de salud incluidos en el POS ni con el gasto administrativo que guarda relación de causalidad con este gasto médico.

c) Pago de préstamos de largo plazo: para el pago de los costos de financiación de créditos de largo plazo que corresponden a aquellos destinados a financiar construcción de infraestructura y otras actividades que no guardan relación con el aseguramiento en salud y que por la naturaleza de estos créditos tienen el propósito de financiar aquellas actividades que exceden el objeto principal definido por la ley para una EPS, como la construcción de clínicas y cualquier otro tipo de infraestructura que fortalece el patrimonio de la EPS en detrimento de los recursos que debe financiar el SGSSS.

d) Devolución Aportes Sociales: por egresos que como consecuencia del retiro periódico de asociados se daba al interior de la EPS con cargo a los recursos del SGSSS.

A modo de ilustración de las actividades de financiación, se destacan las siguientes:

i. Acta No. 133 del 25 de octubre de 2005¹³⁵: el Consejo de Administración por unanimidad autoriza a SALUDCOOP para que tramite y obtenga un crédito bancario con el Banco de Bogotá hasta por la suma de \$12.000 millones con el objeto de ser destinados al pago de las acreencias de la liquidación del régimen subsidiado, a la ejecución de los proyectos de educación dispuestos por la normatividad tributaria y a la capitalización del proyecto de México.

ii. Acta 130 del 26 de julio de 2005¹³⁶: se aprobó el presupuesto para el año 2006, que contenía entre otros: a) gastos bancarios por \$2.667.774.375; b) intereses de \$6.741.884.040; y c) amortización de créditos por \$26.158.098.384.

iii. Acta 184 del 2 de febrero de 2010¹³⁷: se solicitó al Consejo de Administración la aprobación de una operación de endeudamiento para el pago de cesantías por hasta por un monto global de \$30.000 millones, suscribiendo las garantías correspondientes.

En el fallo de responsabilidad fiscal se aclaró¹³⁸ que en las actividades de financiación se discriminaron en primer lugar a partir de los ingresos generados en préstamos a corto plazo que tienen como propósito cubrir exclusivamente déficits de tesorería ocasionados en el proceso de compensación para la atención de obligaciones con proveedores de servicio de salud, y gastos administrativos que tengan relación de causalidad con el gasto médico. Por otra parte, se discriminaron las actividades de financiación arriba señaladas, generadoras de recursos propios.

Así mismo, se indicó que los egresos o salidas de efectivo dentro de la actividad de financiación, se presentaron los pagos de préstamos a corto plazo que se aceptan con cargo a los recursos del SGSSS, siempre que correspondan a operaciones destinadas a cubrir déficits de tesorería ocasionados en el proceso de compensación para la atención de obligaciones con proveedores del servicio de salud y gastos administrativos que guarden relación de causalidad con el gasto médico. Así mismo se presentaron los

¹³⁵ Ibíd. Archivo: 01 CLAUDIA ISABEL MEDINA IP 010 - 2011 SALUDCOOP CUADERNO PRINCIPAL 144 (28775-28978).

¹³⁶ Ibíd.

¹³⁷ Ibíd. archivo: (01 CLAUDIA ISABEL MEDINA IP 010 - 2011 SALUDCOOP CUADERNO PRINCIPAL 145 (28979-29183).

¹³⁸ Fallo No. 1890 de 2013. P. 87.

egresos en las actividades de financiación que no pueden efectuarse con cargo a los recursos del Sistema.

En orden a lo expuesto, a criterio de la Sala, estas actividades reprochadas por la CGR tienen por objeto financiar las operaciones aludidas en el literal anterior, sobre las cuales ya se advirtió que no guardan relación directa con la prestación de los servicios del SGSSS, esto es, no tienen como finalidad que el sistema pueda operar y puedan llevarse a cabo los actos médicos, motivo por el cual debían realizarse con cargo a los recursos propios y no con los recursos del Sistema.

En virtud de esta circunstancia también se desestima el argumento de la parte actora según el cual se debe valorar si a pesar de la gestión fiscal irregular la administración obtuvo beneficio alguno, por cuanto como se observa, el beneficio que se evidencia de este manejo financiero por parte de SALUDCOOP, es el del incremento del patrimonio propio de la empresa, en detrimento de los recursos parafiscales cuya destinación específica debe ser en garantía de la prestación del servicio de salud a los afiliados.

Se reitera que la demandante fue declarada responsable fiscal en el acto administrativo que se demanda, no por apropiarse a su nombre de los recursos del SGSSSS, sino por ejercer su gestión fiscal inadecuadamente, administrando, planeando y manejando los recursos en provecho del patrimonio de SALUDCOOP y no del Sistema al cual esos recursos pertenecen.

3) Como actividades de inversión, los hallazgos de la Contraloría General de la República, fueron en el siguiente orden:

a) Adquisición o construcción de inmuebles: compra de inmuebles para clínicas, lotes y construcciones sobre los mismos, bienes y construcciones que debían ser asumidas con recursos propios. Se destacan entre otros los siguientes:

I. Compra de clínicas, encontrando como ejemplos los siguientes:

i. En Acta 114 del 4 de mayo de 2004¹³⁹, La Junta de Directores por unanimidad autorizó a SaludCoop para que representada por su Presidente Ejecutivo venda a la sociedad Cruz Blanca el inmueble de la ciudad de Medellín por un valor de \$9.450 millones. En Acta 145 del 3 de noviembre de 2006¹⁴⁰ el señor Palacino informó sobre el avance del proyecto de la Construcción de la Clínica de Medellín en el inmueble de la carrera 80 que fuera adquirido por Cruz Blanca, lote que fue vendido a Construclinicas con el objeto que edificara para el grupo una clínica. El proyecto consistía en readquirir esta construcción luego de la correspondiente adecuación hospitalaria a un valor equivalente al costo de la remodelación, estimado en 29.900 millones, pero conservando la EPS, durante el proceso de construcción la facultad de auditoría. El costo del lote se tomaría igual con el que fue transferido a Construclinicas, esto es, \$10.800 millones, y se suscribiría una promesa de Compraventa entre las EPS del Grupo SaludCoop con Construclinicas a 8 años con pagos mensuales iguales, financiado el precio de compra a una tasa de interés promedio ponderada y efectiva para todo este periodo del 1.8% mensual.

¹³⁹ Ibíd. Archivo: 01 CLAUDIA ISABEL MEDINA IP 010 - 2011 SALUDCOOP CUADERNO PRINCIPAL 144 (28775-28978).

¹⁴⁰ Ibíd.

ii. En Acta 149 del 8 de marzo de 2007¹⁴¹ se informó sobre la necesidad que tiene la Cooperativa de construir una edificación en un predio ubicado sobre la vía Panamericana, por un precio cercano a los \$1.090 millones.

b) Adquisición de Equipo Médico Científico. Corresponde a las compras de equipos para dotar las clínicas adquiridas o construidas por SaludCoop EPS, que si bien eran utilizados en la prestación de servicios de salud a cargo de las Red Propia, debieron ser adquiridas con recursos propios y no con los recursos del SGSSS.

i. Acta 143 del 29 de agosto de 2006¹⁴²: Se informa al Consejo los resultados obtenidos con la negociación y compra de algunos equipos médicos a proveedores en China para dotar las clínicas de SALUDCOOP en las ciudades de Pereira, Ibagué y Santa Marta. Respecto a los equipos biomédicos, el valor de compra en Colombia ascendería a \$9.000 millones, pero con las negociaciones en china se mantuvo un precio de \$4.700 millones, con lo que se obtuvo un ahorro de \$4.300 millones. Se compraron equipos biomédicos en Colombia para dotar a las tres clínicas, valor que sumado al costo de los equipos comprados en China, dio como resultado una suma de \$9.151 millones. El costo total de la dotación para las tres clínicas, incluyendo además de los equipos biomédicos, equipos quirúrgicos e instrumentales, ascendió a \$11.600 millones.

ii. Acta 147 del 14 de diciembre de 2006¹⁴³: Se aprueba el presupuesto para el año 2007, dentro del cual se incluye un total de \$7.077.359.797 para equipo médico científico.

iii. Acta 172 del 12 de diciembre de 2008¹⁴⁴: se aprueba el presupuesto para el año 2009, dentro del cual se incluye equipo médico científico por \$11.398.702.941.

iv. Acta 183 del 10 de diciembre de 2009¹⁴⁵: se aprueba el presupuesto del año 2010, el cual incluye para el rubro de equipo médico científico por \$10.290.721.268.

c) Otras Adquisiciones de Propiedad Planta y Equipo: la adquisición de otros bienes destinados no solo a la dotación de clínicas, sino a fines diversos.

d) Adquisición de propiedades por la modalidad de leasing o arrendamiento financiero: se registran los valores de los egresos por concepto de adquisición de activos como equipos médico-científicos por la modalidad de arrendamiento financiero o leasing que se lleva a cabo mediante las entidades financieras. SALUDCOOP EPS O.C. realizó operaciones de leasing durante el período analizado para la adquisición de dichos equipos con destino a las unidades de negocio y subordinadas para ser utilizados e incorporados al costo de los servicios de salud que ellas prestan a los usuarios del SGSSS y, por lo tanto, el costo financiero del arrendamiento o adquisición bajo esta modalidad debió atenderse con recursos propios.

¹⁴¹ *Ibíd.* archivo: (01 CLAUDIA ISABEL MEDINA IP 010 - 2011 SALUDCOOP CUADERNO PRINCIPAL 145 (28979-29183).

¹⁴² *Ibíd.* Archivo: 01 CLAUDIA ISABEL MEDINA IP 010 - 2011 SALUDCOOP CUADERNO PRINCIPAL 144 (28775-28978).

¹⁴³ *Ibíd.* archivo: (01 CLAUDIA ISABEL MEDINA IP 010 - 2011 SALUDCOOP CUADERNO PRINCIPAL 145 (28979-29183).

¹⁴⁴ *Ibíd.*

¹⁴⁵ *Ibíd.*

La amortización de estas operaciones de arrendamiento financiero corresponde a la alícuota establecida como resultado de aplicar los índices variables de conformidad con la fórmula considerada en los respectivos contratos de leasing y deben financiarse con recursos propios.

e) Adquisición de crédito mercantil en inversiones permanentes: la diferencia resultante de la valoración de las entidades que la empresa cooperativa SALUDCOOP EPS O.C. adquirió y el valor en libros de los activos netos de la adquirida. Este crédito mercantil debe ser registrado como un intangible separado de otros intangibles y que debe ser objeto de amortización en el plazo que la entidad haya otorgado como parte de sus políticas, dicha amortización se realiza por el método de línea recta en función de los años asignados.

f) Inversiones permanentes: contiene los títulos valores y demás documentos respecto de los cuales SALUDCOOP EPS, en calidad de inversionista tenía el serio propósito de mantenerlas hasta la fecha de su vencimiento, de su plazo de maduración o redención, cuando fuere el caso, o de mantenerlas de manera indefinida cuando no estuvieren sometidas a término. En este último caso, para poder catalogar una inversión como permanente, ésta debe permanecer en poder del mismo inversionista cuando menos durante tres años calendario, contados a partir de la fecha de su adquisición, sin perjuicio de clasificarla como tal desde esa misma fecha.

g) Adquisición y capitalización de Ciudadela Salud: se canalizaron recursos con el objeto de capitalizar el proyecto denominado Ciudadela Salud, que ascendieron a \$30.285.514.457. Entre las operaciones identificadas se tiene: (i) la compraventa de acciones por valor \$7.560 millones; (ii) desembolsos a título de pago a proveedores (costo directamente asociado a la prestación del servicio de salud) por valor de \$2.110.718.824; (iii) desembolsos a través de la Fiduciaria CORFICOLMBIANA a título de préstamos a favor de Ciudadela Salud por valor de \$8.406.645.975; y (iv) adquisición créditos a corto plazo pero destinados a favor del mencionado proyecto por valor de \$10.947.049.868.

h) Efectivo usado en aportes corporaciones: efectivo entregado por la empresa cooperativa SALUDCOOP EPS O.C. por concepto de inversiones realizadas en otras entidades cuya naturaleza jurídica corresponde al sector cooperativo.

i) Efectivo usado en contratos de promesas de compraventa de clínicas: celebración de promesas de compraventa que revelan operaciones comerciales con inclusión del pago de arriendos entre otros, que generaron obligaciones a cargo de SALUDCOOP, con cargo a los recursos del SGSSS. El monto del daño endilgado corresponde al valor pagado por concepto de cuotas amortizadas, correspondientes a los contratos de promesa de compraventa de clínicas e inmuebles destinados a la prestación directa de servicios de salud, de propiedad de CONSTRUCLÍNICAS y otros.

Sobre las actividades de inversión, valga reiterar lo ya dispuesto respecto de las inversiones en propiedades, planta y equipo, que son activos fijos descritos en el artículo 64 del Decreto 2649 de 1993 y cuya propiedad queda en cabeza de la EPS. Como se señaló en esta providencia, estas inversiones no pueden realizarse con cargo a los recursos del SGSSS, prohibición que se encontraba en el ordenamiento jurídico incluso antes de la expedición de la Ley 1438 de 2011.

Así mismo, también se afirmó en líneas precedentes que si bien puede argumentarse como en efecto lo hace la parte actora, que estas inversiones se hacen con la finalidad de garantizar la atención de los afiliados, esto implica, que el ordenamiento jurídico no prohíbe que la EPS efectúen las inversiones, lo que pueden realizar con cargo a sus recursos propios, pero no con los recursos del SGSSS, cuya destinación es específica.

El deber contenido en el artículo 179 de la 100 de 1993, según el cual las EPS prestarán directamente los servicios del POS (o lo harán a través de las Instituciones Prestadoras y los profesionales), de ninguna manera implica una autorización para que las EPS adquieran los aludidos activos fijos, lo cual es contrario al ordenamiento jurídico que soporta tal prohibición.

Comoquiera que la Sala al analizar los argumentos expuestos por la parte actora en este aparte del cargo no observa irregularidad alguna respecto de las actividades de operación, financiación e inversión que reprochó la CGR en el fallo con responsabilidad fiscal, estos alegatos de la demandante se desestiman.

IV. Respecto a la Falsa motivación – Precisiones del concepto de la violación y la identificación y estimación del daño

a) Alega el demandante que la falsa motivación del Fallo No. 1890 de 2013 se sustenta en que la metodología y procedimiento desarrollado para determinar el supuesto desvío de recursos parafiscales para el periodo 2002 a 2010 es por el método directo, sin embargo, en realidad, el flujo de efectivos de la EPS para los periodos 1998 a 2008 fue por el método indirecto, y solo para los años 2009 y 2010 lo fueron por el método directo.

Revisado el expediente, se observa que en el estado financiero de flujo de efectivo para los años 2008-2007 se informa que es por el método indirecto¹⁴⁶; lo mismo acontece con el estado de flujo de efectivo para los años 2007-2006¹⁴⁷.

No obstante lo anterior, esto no supone la falta de veracidad del análisis de los estados de flujo de efectivo realizados por la CGR entre los años 2002 a 2011 por el método directo, lo cual la entidad dejó en claro en el acto No. 11 del 11 de febrero de 2014, por el cual se resolvió el recurso de apelación y el grado de consulta dentro del proceso de responsabilidad fiscal, al advertir:

“Ahora bien para la correcta elaboración el Flujo de Efectivo por el Método Directo, aparte de los estados financieros básicos de la entidad, se debe contar con la información que reposa en los auxiliares contables, con la finalidad de analizar y revertir el efecto de aquellas partidas que no implican movimiento alguno de efectivo. Por lo anterior esta información se requirió a SALUDCOOP para poder adelantar el análisis; sin embargo solo se allegaron los auxiliares del 2002 al 2010, aduciendo problemas técnicos insalvables para que en el corto plazo se lograra entregar esta información. Razón por la cual el análisis para el periodo 1998 a 2001, se trabajó sobre el estado de flujo de efectivo que estaba como soporte a los informes financieros de estos periodos (método indirecto)”¹⁴⁸.

¹⁴⁶ *Ibíd.* Archivo: 289604 CLAUDIA ISABEL MEDINA IP 010 2011 SALUDCOOP CARPETA PRINCIPAL 26 (5057 - 5091). P. 17.

¹⁴⁷ *Ibíd.* p. 29.

¹⁴⁸ Fallo de Apelación y Consulta No. 0011 del 11 de febrero de 2014. P. 74.

Así, la elaboración de flujo de efectivo por el método directo, la CGR analizó los auxiliares contables allegados por SALUDCOOP al proceso de responsabilidad fiscal, correspondientes a los años 2002 a 2010. Respecto de los periodos 1998 a 2001, comoquiera que no se aportaron los auxiliares contables, la información se tomó a partir del estado de flujo de efectivo que soportaba los informes financieros de esos periodos.

Con lo que anterior se concluye que los métodos directo o indirecto para calcular el estado de flujos de efectivo, en este caso no se supeditaba a la indicación en los estados aportados por SALUDCOOP a los que se hizo referencia, sino que por el contrario, son el resultado del análisis efectuado por la Contraloría a partir del estudio de los auxiliares contables en cada uno de los periodos en los que tales auxiliares obraban.

En el caso de los periodos 2002 en adelante, como SALUDCOOP aportó los auxiliares contables, la Contraloría elaboró los estados de flujos de efectivo por el método directo, es decir, que no se limitó a citar estos estados que reposaban en la EPS, sino que aplicó el método directo para su elaboración; por lo que en nada afecta el hecho que *“los estados de flujos de efectivo”* suscritos por el Vicepresidente financiero de SALUDCOOP, el contador público y el revisor fiscal de la empresa a los que se hizo referencia, se hayan hecho por el método indirecto, por cuanto se reitera, en los casos en los que figuraban los auxiliares contables se podía elaborar nuevamente tales estados, lo cual la CGR efectivamente realizó.

Por los motivos expuestos, no le asiste razón a la parte actora respecto de las inconsistencias aludidas en la aplicación del método directo para la elaboración del estado de flujos de efectivo de SALUDCOOP.

b) en cuanto al argumento según el cual las cifras de la CGR no corresponden a los estados financieros oficiales de la EPS, la Sala se remite a la consideración dada al declarar próspera la objeción al dictamen pericial aportado con la demanda (ver consideración 4.2.3., y conclusiones en consideración 4.2.3.3.), la Sala determinó que la CGR en ejercicio de su competencia y en apoyo del informe técnico de la Superintendencia Nacional de Salud y de KPMG, había encontrado irregularidades en el registro contable de la realidad financiera de SALUDCOOP en los estados financieros durante los periodos objeto de análisis, con lo que no podía sin más limitarse a la información consignada en estos documentos para efectos de elaborar los estados de flujo, motivo por el cual recurrieron a otras fuentes además de estos estados, tales como facturas, promesas de compraventa, actas de la Asamblea General, entre otros. Por tal motivo, este argumento de la demandante se desestima.

c) En cuanto al argumento de la parte actora según la cual utilizando las cifras del Fallo No. 1890 se demuestra que no existió desviación de recursos parafiscales, se sustenta en que considera que el ítem “total efectivo previsto por operación $G = (C+F)$ ” en los cuadros elaborados en el fallo de responsabilidad fiscal, son flujos de efectivo netos en actividades de operación, esto es, valores netos que le quedaron a la EPS en cada año luego de destinar sus ingresos operacionales a la prestación del servicio de salud y su administración, recursos que asevera son de su libre disposición.

Revisadas las tablas aludidas por la parte actora en el acto administrativo que se demanda¹⁴⁹, se tiene que las actividades de operación fueron registradas de la siguiente manera: 1) un valor A que equivale a los recursos generados de naturaleza parafiscal; 2) un valor B que equivale a las actividades de operación canceladas con recursos parafiscales; 3) un valor C que es igual a (A-B) y corresponde al efectivo provisto por las actividades de operación realizadas con recursos de naturaleza parafiscal; 4) un valor D que corresponde a los recursos generados de naturaleza no parafiscal, es decir, los recursos propios; 5) un valor E que equivale a las actividades de operación que se debieron cancelar con recursos propios; 6) un valor F, que es igual a (D-E), que corresponde al efectivo provisto por las actividades de operación realizadas con recursos propios; y 7) un valor G, que es igual a (C+F) y corresponde al total de efectivo provisto por las actividades de operación. A modo ilustrativo, se inserta la aludida tabla con los valores reseñados para los periodos 2010, 2009 y 2008:

Tabla 1. Actividades de Operación.

CONCEPTO	2010	2009	2008
SALDO INICIAL DE CAJA	44.695.303	75.725.591	17.794.419
I. ACTIVIDADES DE OPERACIÓN			
Efectivo Generado en Actividades de Operación Cuyo Origen es de Naturaleza Parafiscal	2010	2009	2008
Unidad de Pago por Capitación - UPC	1.814.510.011	1.726.127.943	1.465.087.558
Copagos y Cuotas Moderadoras	82.750.755	73.126.091	62.826.998
Sanción por Inasistencia	2.380.718	2.056.061	1.780.302
Recobros NO POS	357.866.849	272.765.304	200.983.905
Recobros ARP- ARL	9.687.014	6.202.765	2.182.361
Superávit Fondo Incapacidades			
Apropiación Rendimientos Financieros Recursos de Cotización	885.678	958.705	758.500
Saldos a Favor del Proceso de Compensación con FOSYGA			35.587.224
Fondo Cuenta de Alto Costo		11.435.282	
Subtotal de Recursos Generados de Naturaleza Parafiscal (A)	2.268.081.025	2.092.672.151	1.769.206.847
Actividades de Operación Canceladas con Recursos Parafiscales			
Efectivo Pagado a Prestadores de Servicios de salud	1.928.900.353	1.844.229.249	1.479.229.231
Efectivo Pagado Gasto administrativo admón. salud	141.959.099	75.878.431	97.726.529
Efectivo Pagado en Gastos Bancarios Ctas. Recaudadoras	24.752.457	19.392.163	8.816.379
Déficit fondo de incapacidades	23.779.700	16.432.534	10.757.890
Efectivo Pagado por Gastos Diferidos	6.766.877	18.740.065	18.234.307
Deudores FOSYGA	205.825	12.583.887	
Recaudos licencias de maternidad	5.918.066	152.528	
Pago Liquidación ARS			0
Constitución Reservas Técnicas	732.756	4.463.265	10.293.416
Otros egresos	8.131.001		
Fondo alto costo Resolución 4918-2009	7.086.528		
Subtotal de Actividades de Operación Canceladas con recursos Parafiscales (B)	2.148.232.662	1.991.872.122	1.625.057.752
EFFECTIVO PROVISTO POR LAS ACTIVIDADES DE OPERACIÓN REALIZADAS CON RECURSOS DE NATURALEZA PARAFISCAL C = (A - B)	119.848.363	100.800.029	144.149.096
Efectivo Generado en Actividades de Operación Cuyo			

¹⁴⁹ Fallo No. 1890 de 2013. P. 80 y ss.

CONCEPTO	2010	2009	2008
Origen No es de Naturaleza Parafiscal (Recursos Propios)			
Duplicados de carnés	27.956	27.606	58.167
Atención a particulares			118
Recobros SOAT			0
Recaudo Cartera Otros Ingresos	0	1.833.304	6.973.489
Subtotal de Recursos Generados de Naturaleza No Parafiscal (Recursos Propios) (D)	27.956	1.860.910	7.031.775
Actividades de Operación que se Debieron Cancelar Solo con Recursos Propios			
Remodelaciones	1.578.386	3.726.839	2.477.894
Proyectos			
Mejoras en propiedad ajena (clínicas)	271.217	8.473.812	7.215.297
Copa nacional SaludCoop			
Copa internacional			182.670
Patrocinio club deportivo			
Patrocinio liga de baloncesto Bogotá			
Lencería para clínicas			679.213
Participación Asociado Trabajador			
Bonificaciones Directivos	1.265.577	1.305.466	1.125.228
Honorarios de abogados	4.729.218	6.337.716	3.631.726
Arrendamientos	6.872.671	14.120.087	8.576.631
Gastos de viaje	156.304	130.879	12.317
Donaciones	0	26.151	0
Subtotal de Actividades de Operación que se debieron Cancelar con Recursos Propios (E)	14.873.373	34.120.950	23.900.975
EFFECTIVO PROVISTO POR LAS ACTIVIDADES DE OPERACIÓN REALIZADAS CON RECURSOS PROPIOS F = (D - E)	-14.845.417	-32.260.040	-16.869.200
TOTAL EFFECTIVO PROVISTO POR LAS ACTIVIDADES DE OPERACIÓN G = (C + F)	105.002.946	68.539.989	127.279.896

Así, contrario a lo señalado por la demandante, el efectivo provisto por las actividades de operación no se convierte automáticamente en un recurso propio producto del flujo de efectivo neto, por cuanto estos recursos parafiscales deben agotar su ciclo, siendo imperativo la culminación del ejercicio para consolidar los recursos que son propios de la EPS. Sobre el particular la H. Corte Constitucional adujo:

*“26- La Corte considera que los recursos propios de las EPS y ARS producto de sus ganancias, de los contratos de medicina prepagada, publicidad y demás actividades son ingresos que pueden ser gravados ya que específicamente esos dineros no son de la seguridad social. Esta tesis la ha sostenido la Corte en múltiples oportunidades, en la medida en que éstos, al no ser recursos del sistema sino propios de la actividad mercantil de estas entidades, no llevan implícita la destinación específica dirigida específicamente hacia la protección de la salud. En este sentido, nada limita al legislador para que decida gravar este tipo de recursos, que se insiste, no forman parte del sistema de seguridad social y por ende nada tienen que ver con los gastos propios de la actividad compleja que suscita el engranaje de la seguridad social. **Son los recursos después del ejercicio los que claramente están en cabeza de la EPS o de la ARP**, y sobre ellos es libre el legislador para imponer los gravámenes que considere necesarios, respetando evidentemente los principios tributarios y los criterios de proporcionalidad”¹⁵⁰*
 (negrilla fuera del texto).

De la misma manera en Sentencia C-655 de 2003, la H. Corporación reiteró:

“7.3. Respecto a las UPC, es decir, respecto de los recursos que manejan y administran las EPS, hay que decir que éstos conservan la naturaleza de parafiscales, y en ningún caso pasan a ser privados, por cuanto se encuentran en el ciclo del uso de los recursos dispuestos para garantizar el servicio de la Seguridad

¹⁵⁰ UPRIMNY YEPES, Rodrigo (M.P.) (D.R.) Óp. cit.

*social en Salud. En reciente pronunciamiento, la Corte, interpretando el contenido de las disposiciones que regulan el sistema de seguridad social en salud, y siguiendo el precedente fijado en las Sentencias SU-480 de 1997, C-139 de 1999 y C-363 de 2001, **aclaró que los recursos destinados al plan obligatorio de salud pertenecen al sistema, y que no pueden calificarse como rentas propias de las EPS por cuanto no configuran el simple el pago por los servicios administrativos que ellas prestan, sino que fundamentalmente representan el cálculo de los costos para la adecuada prestación del servicio.***

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

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

(...)

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.” (Sentencia C-828 de 2001, M.P. Jaime Córdoba Triviño).

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

*entre afiliados y asegurador distinguen de fondo el contrato de aseguramiento en salud del contrato de seguros tradicional*¹⁵¹ (subrayado y negrilla fuera del texto).

El ciclo del sistema de los recursos parafiscales destinados a la garantía del SGSSS, no se agota con el pago de las actividades de operación generadas en la respectiva anualidad, para considerar que los recursos resultantes son propios de la EPS como lo pretende la parte actora. En realidad, estos dineros siguen siendo parafiscales, debiendo ser administrados eficazmente por la EPS, luego de lo cual quedará un margen de ganancia, el cual si será un recurso propio de la compañía.

En este caso, la CGR advirtió que además de la destinación de los recursos de la parafiscalidad en gastos administrativos que debían realizarse con recursos propios, SALUDCOOP de manera sistemática entró en deuda con los proveedores de servicios de salud diferentes a la red propia, postergando el cumplimiento de sus obligaciones con el SGSSS con cuentas por pagar mayores a 30 días, 60, 90, 180 y más de 360 días, con el propósito de financiar con cargo al flujo de efectivo que le proporciona el mismo Sistema aquellos gastos e inversiones no autorizadas y que desvían dichos recursos públicos del ciclo y la destinación específica que deben cumplir; motivo por el cual, las demás operaciones que debían ser financiadas con recursos propios, no podían ser ejecutadas con los valores del “*efectivo provisto para las actividades de operación*” como lo pretende la parte actora.

Ya en esta providencia se hizo referencia a los informes de KPMG y de la Superintendencia Nacional de Salud, que dan cuenta de las deudas de la EPS con sus proveedores externos, y de la práctica de SALUDCOOP de girar cheques sin entregar, evidenciando las dificultades de liquidez y la insuficiencia de activos líquidos inmediatos, debiendo acudir al sector financiero para el otorgamiento de créditos de tesorería y la incursión de inversiones móviles e inmóviles sobre las cuales la EPS no estaba autorizada a realizar con recursos parafiscales.

Pues bien, en el Fallo de responsabilidad fiscal también se registran en cada uno de los años objeto de análisis (periodo 1998 a 2011), el déficit de las cuentas de efectivo sobre las cuentas por pagar a proveedores del SGSSS.

En ese orden, no es admisible el argumento de la parte actora según el cual el efectivo provisto para las actividades de operación, es un flujo de efectivo neto que equivale a un recurso propio de SALUDCOOP, del cual podía disponer para financiar sus operaciones que no guardaban relación directa con el SGSSS.

El mismo análisis debe efectuarse respecto a las actividades de financiación, por cuanto como quedó establecido, los préstamos bancarios en el sector financiero se debieron entre otras causas a solventar los problemas de liquidez de la EPS por la insuficiencia de los recursos del sistema para el pago de los proveedores externos; luego, no puede afirmarse que estas actividades correspondan a recursos monetarios de la EPS que pudieran ser invertidos en sus propios proyectos. Además, como lo demostró la CGR en el análisis de cada uno de los años, en la mayoría de los casos, las actividades de financiación como amortización leasing, pagos de obligaciones a largo plazo, pagos de intereses a obligaciones financieras (mora, sobregiro) y pago de devolución a aportes sociales, debieron ser cancelados con recursos propios de SALUDCOOP, sin que los

¹⁵¹ VARGAS HERÁNDEZ, Clara Inés (M.P.) (Dra.). H. Corte Constitucional. Sentencia C-1040/03. Referencia: expediente D-4620.

recursos propios generados hubieran sido suficientes para cubrirlas, debiendo recurrir a los recursos parafiscales.

Lo anterior es suficiente para desestimar los argumentos de la parte actora según los cuales las fuentes de efectivo propios entre 1998 a 2010, alcanzaron para cubrir el valor total de las inversiones y gastos consideradas como desvíos en el fallo de responsabilidad fiscal.

d) Afirma la parte actora la ausencia de certeza sobre las erogaciones que se clasificaron dentro de las actividades de operación, considerando que los libros auxiliares de SALUDCOOP EPS OC no obran en el expediente administrativo, y que tampoco se indica con precisión o detalle los valores que corresponden a las erogaciones consideradas por la CGR dentro de las actividades de operación.

En cuanto a la presunta ausencia de los libros auxiliares en el expediente administrativo correspondiente al proceso de responsabilidad fiscal, se advierte que conforme lo dispuso el literal g) del numeral 03, denominado “disposiciones normativas”, Capítulo II – Disposiciones Generales, del Plan Único de Cuentas (PUC) de las EPS, adoptado mediante Resolución No. 724 de 2008 de la Superintendencia Nacional de Salud, indica lo siguiente:

“g) Registro y archivo de documentación contable. Las empresas del sistema de salud están obligadas a llevar todos los libros de contabilidad, administrativos y los que determine la Superintendencia. Las operaciones que se registren en los mismos, deberán estar respaldadas con la documentación correspondiente, a fin de dar cumplimiento a las normas establecidas en el Código de Comercio y otras leyes especiales sobre la materia”.

De la misma manera, el PUC anterior a la expedición de la aludida normativa, contenido en la Resolución No. 1804 de 2004, en su artículo 9º dispuso:

“ARTÍCULO 9o. LIBROS OFICIALES. Los libros oficiales que deben utilizarse serán los exigidos de conformidad a lo contemplado en el Decreto 2649 de 1993, los cuales deberán estar registrados dando aplicación a los códigos numéricos y a las denominaciones del catálogo de cuentas contenidos en la presente resolución”.

Por su parte, el Decreto 2649 de 1993 “por el cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia” en su artículo 123 prescribe:

“ARTICULO 123. SOPORTES. Teniendo en cuenta los requisitos legales que sean aplicables según el tipo de acto de que se trate, los hechos económicos deben documentarse mediante soportes, de origen interno o externo, debidamente fechados y autorizados por quienes intervengan en ellos o los elaboren.

Los soportes deben adherirse a los comprobantes de contabilidad respectivos o, dejando constancia en estos de tal circunstancia, conservarse archivados en orden cronológico y de tal manera que sea posible su verificación.

Los soportes pueden conservarse en el idioma en el cual se hayan otorgado, así como ser utilizados para registrar las operaciones en los libros auxiliares o de detalle”.

El artículo 124 de la misma normativa dispone:

“Las partidas asentadas en los libros de resumen y en aquél donde se asienten en orden cronológico las operaciones, deben estar respaldadas en comprobantes de contabilidad elaborados previamente.

(...)

Los comprobantes de contabilidad deben guardar la debida correspondencia con los asientos en los libros auxiliares y en aquel en que se registren en orden cronológico todas las operaciones”.

Por su parte el artículo 125 del Decreto referido establece que *“los estados financieros deben ser elaborados con fundamento en los libros en los cuales se hubieren asentado los comprobantes”.*

El Estatuto Tributario en su artículo 772 prescribe que *“los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor, siempre que se lleven en debida forma”*, y el artículo 774 define los requisitos para que la contabilidad constituya prueba, así:

“ARTICULO 774. REQUISITOS PARA QUE LA CONTABILIDAD CONSTITUYA PRUEBA. Tanto para los obligados legalmente a llevar libros de contabilidad, como para quienes no estando legalmente obligados lleven libros de contabilidad, éstos serán prueba suficiente, siempre que reúnan los siguientes requisitos:

“1. Estar registrados en la Cámara de Comercio o en la Administración de Impuestos Nacionales, según el caso;

2. Estar respaldados por comprobantes internos y externos;

3. Reflejar completamente la situación de la entidad o persona natural;

4. No haber sido desvirtuados por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley;

5. No encontrarse en las circunstancias del artículo 74 del Código de Comercio”.

Lo anterior sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 126 del Decreto 2649 de 1993, según el cual los libros auxiliares no deben ser registrados.

Este recuento normativo permite establecer que las EPS están obligadas a llevar todos los libros de contabilidad y administrativos que determine la Superintendencia Nacional de Salud, y sus operaciones deben estar respaldadas con la documentación correspondiente. Los libros de contabilidad constituyen prueba de llevarse en debida forma.

Los libros auxiliares registran las operaciones, esto es, los hechos económicos que deben documentarse mediante soportes. Tales libros registran en forma analítica y detallada los valores e información que se encuentre consignada en los libros principales.

Las EPS se encuentran en la obligación de llevar los libros de contabilidad en los cuales se registren las operaciones que realicen, debiendo conservarlos a efectos de dar cuenta entre otros, de su exhibición a las autoridades judiciales y administrativas (a las que se refieren los artículos 63 y siguientes del Co.Co.) cuando éstas lo requieran.

Si bien la parte actora cuestiona que la CGR refiere los libros auxiliares en el fallo de responsabilidad fiscal sin indicar los folios donde reposan en el expediente administrativo, esto es irrelevante, por cuanto lo que interesa a efectos del proceso es que la Contraloría efectuó un examen de tales libros, los cuales se encuentran en poder de la EPS, dado que por obligación deben llevarlos, registrando en ellos sus operaciones. Así, era innecesario en el proceso en sede administrativa que los libros auxiliares obraran en el expediente administrativo, sin que sea procedente el alegato de la demandante en este aspecto, por cuanto SALUDCOOP siempre tuvo la facultad de consultar sus propios libros auxiliares para desestimar las conclusiones a las que la entidad demandada había llegado con su análisis.

Por otra parte, frente a la supuesta ausencia de elementos probatorios respecto de las actividades de operación, esto es, precisando los específicos contratos, facturas y comprobantes de egresos que demuestran la materialidad de tales gastos, debe señalarse que la CGR en el Fallo de responsabilidad fiscal, en varios de los casos si precisó la fuente de información que soportó tales conceptos, indicando, además de los señalados por la demandante, las actas de administración mediante la cual se demostró la autorización para la apropiación de los recursos en estas actividades. En todo caso, en el expediente administrativo obra un extenso caudal probatorio como soportes a los registros de los estados financieros y del análisis del estado de flujos de efectivo por el método directo al que ya se hizo referencia.

En consideración a lo anterior, este aparte del cargo no prospera.

e) En cuanto al cuestionamiento del demandante respecto al valor correcto de las actividades de operación, de inversión y de recursos propios, comparando las registradas en el Fallo de responsabilidad fiscal con el estado de flujos de efectivo que obraba en el proceso en sede administrativa, la Sala reitera lo ya expuesto en el entendido que la CGR entre los años 2002 a 2010 aplicó el método directo para elaborar el estado de flujos de efectivo, sin que debiera limitarse a los estados elaborados por SALUDCOOP, lo cual corresponde a una facultad que le asiste a la Contraloría en ejercicio de función de control fiscal, y dentro del mismo la potestad de control financiero. Así, al efectuar las respectivas revisiones la CGR encontró irregularidades en las operaciones registradas en los estados que contrariaban la realidad financiera de la empresa, procediendo a corregirlas.

Lo anterior explica la razón por la cual no son coincidentes los valores entre los estados de flujo de efectivo de SALUDCOOP y los que toma la CGR en el fallo de responsabilidad fiscal.

f) Por otra parte y en cuanto a los recursos propios, el demandante señala como gastos de libre destinación los que registró la EPS en su estado de resultados, correspondientes a venta de medicamentos, recobros, recobros CTC, recobros tutelados, planes complementarios, atención a particulares, pagos compartidos, carnets, sanciones por inasistencia y otros.

Sobre el particular la Sala acoge el criterio del H. Consejo de Estado respecto a los recobros que la EPS hace al FOSYGA por servicios NO POS, al considerar:

“De acuerdo con el artículo 182 de la Ley 100 de 1993, las cotizaciones realizadas por los afiliados hacen parte del Sistema General de Seguridad Social en Salud, es decir, no constituyen recursos propios de las EPS quienes sólo están encargadas de su recaudo por delegación del FOSYGA. Ahora bien, de tales cotizaciones se descuenta el monto de la UPC destinada al cubrimiento de los medicamentos y servicios médicos incluidos en el Plan Obligatorio de Salud, según lo dispone el artículo 205 de la misma ley.

No ocurre lo mismo con los recursos provenientes de copagos y cuotas moderadoras, pues de acuerdo con el artículo 187 de la Ley 100 de 1993 estos hacen parte de los recursos propios de las EPS, al igual que las comisiones por la prestación de servicios de salud a las ARP, los rendimientos financieros obtenidos con los recaudos de las cotizaciones y los recursos que obtiene por la venta de servicios.

*Así las cosas, las EPS manejan tanto recursos propios como recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, siendo estos últimos aquellos que destina a garantizar a sus afiliados la adecuada prestación de los servicios médicos incluidos en los planes obligatorios. Empero, cuando quiera que por disposición del CTC o del juez de tutela se ve compelida a suministrar servicios no POS, innegablemente debe hacer uso de sus propios recursos y, precisamente por ello, se le faculta para solicitar el recobro ante el FOSYGA, pues en estricto sentido no está llamada a cubrir tales prestaciones*¹⁵² (subrayado fuera del texto).

Conforme a lo anterior, las cotizaciones realizadas por los afiliados hacen parte del SGSSS estando protegidos por la prohibición del artículo 48 Constitucional, debiendo ser destinados específicamente a este propósito, por lo que conforme al artículo 205 de la Ley 100 de 1993¹⁵³, de tales cotizaciones se descuenta el monto de la UPC destinada al cubrimiento de los medicamentos y servicios médicos incluidos en el POS. Por otra parte los recursos provenientes de copagos y cuotas moderadoras, de acuerdo con el artículo 187 de la Ley 100 de 1993, hacen parte de los recursos propios de la EPS, al igual que las comisiones de prestación de servicios de salud a las ARP, los rendimientos financieros obtenidos con los recaudos de las cotizaciones y los recursos que obtiene por la venta de servicios.

Cuando la EPS se ve compelida a suministrar servicios no POS, innegablemente debe hacer uso de sus recursos propios (teniendo en cuenta que los recursos del SGSSS que administra la EPS, tienen como finalidad garantizar la prestación de los servicios propios y recursos propios), lo que la faculta para solicitar el recobro al FOSYGA, puesto que en sentido estricto no está llamada a cubrir tales prestaciones.

¹⁵² ROJAS LASSO, María Claudia (C.P.) (Dra.). H. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera. Sentencia del 28 de octubre de 2010. Radicación número: 11001-03-24-000-2005-00188-01.

¹⁵³ “Ley 100 de 1993. Art. 205: ARTÍCULO 205. ADMINISTRACIÓN DEL RÉGIMEN CONTRIBUTIVO. Las Entidades Promotoras de Salud recaudarán las cotizaciones obligatorias de los afiliados, por delegación del Fondo de Solidaridad y Garantía. De este monto descontarán el valor de las Unidades de Pago por Capitación - UPC - fijadas para el Plan de Salud Obligatorio y trasladará la diferencia al Fondo de Solidaridad y Garantía a más tardar el primer día hábil siguiente a la fecha límite establecida para el pago de las cotizaciones. En caso de ser la suma de las Unidades de Pago por Capitación mayor que los ingresos por cotización, el Fondo de Solidaridad y Garantía deberá cancelar la diferencia el mismo día a las Entidades Promotoras de Salud que así lo reporten. (...)”.

Por lo anterior, podría advertirse que le asiste razón a la parte actora, al sustentar que los dineros obtenidos por recobros no son recursos parafiscales o de destinación específica en el SGSSS, sin embargo, en este caso debe darse cuenta de la realidad financiera de la EPS, circunstancia que también advirtió el H. Consejo de Estado en la sentencia ya citada mediante la cual confirmó la aprobación de la conciliación extrajudicial entre esa empresa y la Superintendencia Nacional de Salud, al advertir:

*“(...) Que la EPS SALUDCOOP, además de hacer una lista indiscriminada de fuentes indicando totales y parciales sin ningún rigor, ignora la normatividad y la jurisprudencia citada, dado que i) como se explicó en los numerales precedentes las fuentes de la EPS que no son contribuciones parafiscales corresponden a las operaciones de endeudamiento y recaudo de aportes sociales; ii) **los recobros no son nada diferente de una restitución del efectivo proveniente de las contribuciones parafiscales que fue utilizado en forma precisa para estos fines y que además están incluidos en los excedentes de caja que impropriamente son considerados como propios por la EPS al decir ‘la EPS obtuvo un “margen de ganancia” en caja por la operación de \$342.292 millones’;** el Fondo de Incapacidades es un recurso del sistema y no puede ser considerado por la EPS como propio, ya que su único fin es atender el pago de las incapacidades.(...)(negrilla fuera de texto)”¹⁵⁴ (subrayado y negrilla fuera del texto).*

Lo anterior también es concordante con lo dicho por la CGR en el fallo de responsabilidad fiscal y corroborado por el testigo técnico que intervino en este proceso, lo cual es que SALUDCOOP no demostró que esos recursos que prestó para la prestación de los servicios NO POS hayan sido propios, partiendo de la base que no se encuentra acreditado que la empresa haya registrado estas actividades en forma independiente a las actividades propias del objeto social del negocio, como se lo exige el parágrafo del artículo 182 de la Ley 100 de 1993¹⁵⁵.

Tal y como lo hizo la Contraloría, estos ingresos debían contabilizarse como recursos POS, por cuanto la fuente que los origino eran los recursos del Sistema, de los cuales SALUDCOOP canceló las obligaciones NO POS que luego recobró al FOSYGA. Luego, si la EPS prestó el servicio NO POS con recursos del sistema, al retornar los mismos a la empresa, éstos debían ser restituidos a los recursos parafiscales, y no transformarse en recursos propios de libre destinación como lo pretende la demandante.

- En lo que respecta a las sanciones por inasistencia, en esta sentencia ya se señaló que hacen parte de las fuentes de financiación del SGSSS que están cobijadas por el artículo 48 Constitucional, conforme a lo dispuesto en la Sentencia C-262 de 2013 de la H. Corte Constitucional¹⁵⁶, por lo que no hay razón para que estos recursos deban contabilizarse como propios.

¹⁵⁴ VELILLA MORENO (C.P.) (Dr.). H. Consejo de Estado, Sala Plena de lo Contencioso Administrativo. Sentencia del 10 de julio de 2012. Rad. No. 25000-23-24-000-2011-00081-01.

¹⁵⁵ Ley 100 de 1993. Art. 182.(...) PARÁGRAFO 1o. <sic> Las Entidades Promotoras de Salud manejarán los recursos de la seguridad social originados en las cotizaciones de los afiliados al sistema en cuentas independientes del resto de rentas y bienes de la entidad.

¹⁵⁶ PRETELT CHALJUB, Jorge Ignacio (M.P.) (Dr.). H. Corte Constitucional. Sentencia C-262/13. Referencia: expediente D-9095.

Contrario a lo afirmado por la parte actora, los otros conceptos reseñados fueron tenidos en cuenta por la CGR, siendo parte del 0,32% que corresponde a los recursos propios generados en otras actividades de operación, en la cuantía que los soportes de las operaciones y el análisis a nivel auxiliar reflejaron en aplicación del método directo para elaborar el estado de flujos de efectivo.

V. Respecto de la supuesta inexistencia del daño fiscal al considerar como recursos propios las utilidades obtenidas por la EPS

a) En cuanto a la afirmación de la demandante respecto de las utilidades operacionales de la EPS con las que a su criterio se generaron recursos propios suficientes para realizar la totalidad de inversiones y gastos que se determinaron por parte de la CGR como desvío de recursos, debe advertirse nuevamente que la demandante toma como referencia los estados de flujo de efectivo de SALUDCOOP, los cuales fueron cuestionados por la demandada en ejercicio de su función de control fiscal, encontrando irregularidades en el registro contable, con lo que no podía sin más limitarse a la información consignada en estos documentos para efectos de elaborar los estados de flujo, motivo por el cual recurrieron a otras fuentes además de estos estados, tales como facturas, promesas de compraventa, actas de la Asamblea General, entre otros para elaborar tales estados en el periodo 2002 a 2010 por el método directo.

Así que por las mismas causas por las cuales por las que se declaró próspera la objeción al dictamen pericial por la parte actora, debe desestimarse este argumento del cargo de demanda que se analiza.

b) En lo relacionado con el análisis desde el EBITDA obtenido por SALUDCOOP, debe reiterarse lo ya dicho en esta providencia, en el entendido que los recursos del sistema no pueden ser objeto de impuestos, y las operaciones con cargo a las amortizaciones y depreciaciones registradas por SALUDCOOP fueron cuestionadas por la CGR al efectuarse con recursos que le eran propios. Por otra parte, ya fueron desestimados los argumentos de la actora en contra de la elaboración del estado de flujos de efectivo por parte de la Contraloría a través del método directo (periodo 2002-2010), sin que la parte actora acredite un sustento técnico adecuado que permita inferir que en este caso debía preferirse el análisis financiero de la empresa a través del EBITDA.

VI. Sobre la falsa notificación por la presunta ausencia de valoración económica y financiera de pruebas documentales aportadas al expediente

Alega la demandante que no se tuvo en cuenta el análisis contable y financiero de la firma KPMG del 3 de noviembre de 2010, que demostraba la inexistencia de desvío de recursos parafiscales por parte de SALUDCOOP entre los años 2004 y 2008. Al respecto, la Sala reitera que la CGR valoró varios informes además del hecho por la entidad en la etapa de indagación preliminar, como lo fue el de la Superintendencia Nacional de Salud, e incluso el informe de la firma KPMG del 12 de marzo de 2012, en el que se advirtieron irregularidades en los registros en los estados financieros de la compañía, y operaciones que luego serían reprochadas a título de daño patrimonial por parte de la entidad demandada.

Así, el informe de KPMG del 3 de noviembre de 2012, no tiene la entidad suficiente para desconocer el informe de la misma firma elaborado el 12 de marzo de 2012, que es concordante con el informe de la Superintendencia Nacional de Salud del 14 de

abril de 2011, y con el informe técnico de la CGR en etapa de la indagación preliminar; así como tampoco puede desvirtuar los hallazgos consignados en el fallo de responsabilidad fiscal que sustentan la existencia del daño patrimonial.

Por otra parte y con respecto a la presunta falta de valoración de la Comunicación 2-2011-017374 del 29 de marzo de 2011 de la Superintendencia Nacional de Salud¹⁵⁷, en la que se refiere que la interpretación restrictiva e inarmónica y no de contexto de las Circulares 26 y 49 de la misma entidad no corresponde a las normas que permitían la inversión de los recursos parafiscales en infraestructura y la construcción de inmuebles; debe señalarse que ya la Sala se refirió respecto a la prohibición en las inversiones en activos fijos (propiedades, plantas y equipo). Visto además, que el H. Consejo de Estado afirmó que la Superintendencia no debía limitarse a dejar de aplicar las aludidas circulares.

Con relación a las demás pruebas que alude la demandante no fueron tenidas en cuenta, la Sala no observa que las mismas desestimen el caudal probatorio que soporta la determinación del daño fiscal en este caso, y que ya fue objeto de valoración, bien por cuanto algunas de las referidas corresponden a conceptos que carecen de carácter vinculante y no limita el criterio que tenga la Contraloría General de la República en materia de control fiscal, y por cuanto tales documentos tampoco desestiman la valoración que efectuó la CGR respecto de la realidad financiera de la EPS demostrando la desviación y malversación de los recursos parafiscales del SGSSS.

Esta misma consideración merece la valoración del testimonio del señor Superintendente Nacional de Salud rendido en sede administrativa al que alude la parte actora en el segundo cargo de la demanda, en el que afirma el desconocimiento de norma alguna que prohíba a las EPS la inversión en infraestructura física. Tal aspecto que ya fue decantado en esta sentencia, al verificar la existencia de la prohibición de destinar los recursos parafiscales del SGSSS en este tipo de inversiones.

Por otra parte, y en cuanto a los documentos aportados por la demandante en la diligencia de versión libre y que presuntamente no fueron tenidos en cuenta en el fallo de responsabilidad fiscal, se mencionan dos:

- a) El concepto del Ministerio de Hacienda y Crédito Público No. 2-2005-029898 del 5 de octubre de 2010, que ya fue objeto de valoración en esta sentencia; y,
- b) El documento No. 2010EE33513 del 13 de mayo de 2010 denominado "*criterios de ejercicio de control fiscal – Destinación y uso de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud por parte de la EPS*", suscrito por el Director de Vigilancia Fiscal Sector Social de la Contraloría General de la República, según el cual la administración de los recursos parafiscales no implica la imposibilidad de generar utilidades o excedentes a favor de la EPS, pues los remanentes de caja excedentes del recurso o utilidad, una vez cumplida la finalidad para la cual fueron previstos, son susceptibles de libre utilización por parte de la EPS.

Sobre tal documento, hay lugar a señalar, que tal y como se desarrolló en esta decisión, en efecto, el margen de utilidad luego de la administración de los recursos del Sistema,

¹⁵⁷ EXPEDIENTE. Cuaderno principal. USB obrante a folio 278. Archivo: 479030 CLAUDIA ISABEL MEDINA IP 010 2011 SALUDCOOP CARPETA PRINCIPAL 91 (18045 - 18244). p. 102 a 110.

son del libre utilización por parte de la EPS; sin embargo solo agotado el ciclo de la destinación de los recursos destinados al SGSSS, que no se limita al pago de actividades de operación o financiamiento como lo sustentó la parte actora, puesto que también deben saldarse las deudas con los proveedores externos, lo cual como se demostró en el fallo de responsabilidad fiscal y en este proceso, no llevó a cabo SALUDCOOP, disponiendo de los recursos en sus inversiones y gastos, las cuales, por su naturaleza debían ser cubiertas con sus recursos propios.

Por tal motivo, el documento de la CGR al que alude la parte actora, en nada puede desestimar la realidad financiera de SALUDCOOP que ocasionó el daño patrimonial endilgado en los actos administrativos que se demandan.

VII. Sobre la presunta falta de prueba o precisión de los específicos actos y hechos económicos que constituyen el daño fiscal

En cuanto a este argumento de nulidad, la Sala se remite a lo ya expuesto con antelación en el entendido que el Fallo de responsabilidad fiscal si precisó la fuente de información que soportó las actividades de operación, indicando entre otros aspectos las actas del Consejo de Administración de SALUDCOOP mediante los cuales fueron aprobadas.

Se encuentra demostrado en el proceso que la CGR si bien tuvo como fuente los estados financieros suministrados por SALUDCOOP para la determinación del daño fiscal, su análisis probatorio no se limitó a estos, sino a otros documentos de la compañía (como facturas, promesas de compraventa, actas de la Asamblea General, entre otros) que en algunos casos le permitieron cuestionar la inclusión de determinadas partidas en los estados financieros de la EPS; actividad que se encontraba en plena potestad de realizar.

VIII. En cuanto al presunto desconocimiento de los demás estados financieros que por Ley llevó y registró la EPS

Se reitera lo ya precisado en esta decisión respecto de la elaboración del estado de flujos de efectivo a través del método directo y la revelación de la cual éste extrae en forma comparativa con el periodo contable inmediatamente anterior, a nivel de cuenta, los fondos provistos y utilizados, clasificados en actividades de operación, inversión y financiación, con lo que puede establecerse válidamente la fuente y uso de los recursos parafiscales de la EPS, y la capacidad de la empresa para generar efectivo con sus recursos propios con el que pueda realizar sus inversiones y gastos (de los cuales no puede disponer de los recursos parafiscales). No acredita la demandante bajo un sustento técnico la razón por la cual el estado de flujos de efectivo sea inadecuado para tal labor, bajo qué criterios el análisis en conjunto de los otros estados efectivos resultaba más idóneo, ni la prohibición de tomar solo uno de los estados financieros básicos para analizar la existencia del daño patrimonial que en efecto se comprobó en este caso.

IX. Sobre la consideración del demandante respecto a que el gasto administrativo, incluyendo las erogaciones descalificadas son proporcionales y racionales

Conforme a lo ya expuesto a lo largo de esta Sentencia, no observa la Sala que la CGR haya desconocido la Sentencia C-262 de 2013 de la H. Corte Constitucional, por el contrario, esa providencia fue objeto de revisión en esta decisión, encontrando sus planteamientos acordes a las consideraciones de la Contraloría en los actos administrativos demandados.

Así mismo, ya quedó demostrado en el proceso que los gastos administrativos que la EPS realizó, y que no podían efectuarse con cargo a los recursos de destinación específica del SGSSS debían llevarse a cabo con los recursos propios de SALUDCOOP, siendo éstos insuficientes para tal finalidad, recurriendo entonces la empresa a los parafiscales para sufragarlos, lo cual generó no solo el indebido manejo, planeación y administración de estos dineros, sino comprometió el pago a los proveedores externos ocasionando a la compañía problemas de liquidez.

X. En cuanto a la presunta ausencia de indexación y soporte matemático y financiero en el fallo de responsabilidad fiscal

Contrario a lo señalado por el demandante, se observa en el Fallo No. 1890 de 2013 que la Contraloría General de la República efectuó la actualización a valor presente con corte a 31 de octubre de 2013 del valor del daño patrimonial¹⁵⁸, para cada uno de los años objeto de análisis entre 1998 a 2010, y fundamentándose en lo dispuesto en el artículo 53 de la Ley 610 de 2000 que prescribe:

*“Artículo 53. Fallo con responsabilidad fiscal. El funcionario competente proferirá fallo con responsabilidad fiscal al presunto responsable fiscal cuando en el proceso obre prueba que conduzca a la certeza de la existencia del daño al patrimonio público y de su cuantificación, de la individualización y actuación cuando menos con culpa leve del gestor fiscal y de la relación de causalidad entre el comportamiento del agente y el daño ocasionado al erario, y como consecuencia se establezca la obligación de pagar una suma líquida de dinero a cargo del responsable. **Los fallos con responsabilidad deberán determinar en forma precisa la cuantía del daño causado, actualizándolo a valor presente al momento de la decisión, según los índices de precios al consumidor certificados por el DANE para los períodos correspondientes**” (negrilla fuera del texto).*

Se encuentra sustentado que para efectos de actualizar el valor correspondiente al daño patrimonial con corte al 31 de octubre de 2013, la CGR aplicó los índices de precios al consumidor certificados por el DANE en cumplimiento del artículo 53 de la Ley 610 de 2000, con lo cual este argumento del cargo de nulidad se desestima.

Conforme a los argumentos expuestos, el tercer cargo de nulidad de la demanda no prospera.

CUARTO CARGO DE NULIDAD: FALSA MOTIVACIÓN EN LA ESTRUCTURACIÓN DEL JUICIO DE RESPONSABILIDAD FISCAL A TÍTULO DE DOLO COMO ELEMENTO FUNDAMENTAL

1) Fundamentos del cargo de nulidad:

¹⁵⁸ Fallo No. 1890 de 2013. p. 97 a 111 y 143.

El señalamiento efectuado como ilicitud fiscal de forma dolosa, se efectuó con total desconocimiento de la presunción de inocencia, que nunca fue desvirtuada, con total desconocimiento del debido proceso y derecho de contradicción.

Pertener al Consejo de Administración no hace a la demandante proclive a conductas irregulares como parece entenderlo el ente de control, y mucho menos puede indicarse que de forma “consciente”, haya tenido el ánimo, la voluntad dirigida de producir el fin rotulado como de desviación de recursos públicos para su indebida apropiación y utilización en contravía e los fines consagrados por la constitución y la Ley, sin que exista prueba en el expediente administrativo que soporte tales conclusiones.

El fallo sustenta el dolo con un supuesto conocimiento de voluntad, derivado de la sola asistencia y participación de la señora Piñeros Ricardo en las sesiones del Consejo de Administración, sin tener en cuenta que en ninguna de las actas de las reuniones se decidió la aprobación de un presupuesto, o de los estados financieros en los que se estableciera que los recursos obtenidos producto de la parafiscalidad se utilizaran de modo contrario a su finalidad.

La aprobación del presupuesto en el que se incluyeran los conceptos o rubros objeto de reproche por la demandada, es una actividad que venía ejecutándose desde el año de 1998, luego mal podría endilgarse que la señora Piñeros Ricardo ideó, planeó, concibió y/o estructuró el proceder, y que además lo implementó, cuando ingresó a formar parte del Consejo de Administración a partir del año 2005.

- Reforma a la demanda – Consideraciones adicionales al cuarto cargo de nulidad

La demandante por intermedio de su apoderado reformó la demanda en el sentido de adicionar al cargo “3. Falsa motivación en la estructuración del juicio fiscal a título de dolo como elemento fundamental y obligatorio en materia de responsabilidad fiscal respecto de la Dra. Ana María Piñeros”, sustentando lo siguiente:

- Los actos administrativos proferidos por la Contraloría General de la República tienen ciertas características que le imprimen a sus actuaciones una tendencia a interpretar de manera equívoca las disposiciones normativas que regulan los procesos de responsabilidad fiscal, así como los hechos debatidos durante la actividad administrativa, específicamente la Ley 610 de 2000, en sus artículos 5, 53 y 54.

Los hechos determinantes que sirvieron de fundamento fáctico para imputar responsabilidad fiscal a título de dolo, no fueron probados, y además, la Contraloría General de la República omitió darle el valor probatorio que correspondían a otros hechos, que de haber sido tenidos en cuenta y valorados de manera integral, debían conducir a una decisión contraria a la que fue adoptada en el fallo demandado.

El ente de control se encontraba en la obligación de determinar y probar los tres elementos de la responsabilidad fiscal, y en ausencia de alguno debía proferir fallo sin responsabilidad fiscal, tal y como lo dispone el artículo 54 de la Ley 610 de 2000. En la decisión que se cuestiona, describe el daño patrimonial como la consecuencia de una unidad de propósito y gobierno con un mismo hilo conductor, por lo que el hecho generador del daño comprendería todas las actividades financieras descritas en la determinación del daño, siendo entonces un hecho de tracto sucesivo.

Para llevar a cabo un delito continuado, al que la Contraloría equipara al hecho de tracto sucesivo, es necesario que se consolide un sujeto activo, que independiente del número de personas naturales que se agrupen dentro de este, su voluntad y acciones materiales, vaya encaminada a la consecución de una finalidad. Así, refirió que en el presente caso existe un daño patrimonial identificado por el ente de control, encontrándose la unidad de un sujeto activo como una unidad de acción, reflejadas en que SALUDCOOP EPS OC y los miembros del Consejo de Administración en modalidades de contribución al daño, actuaron de manera coordinada, permanente y continua con el objeto de desviar los recursos de naturaleza parafiscal en detrimento del sistema de seguridad social en salud.

Tales premisas arrojaron como conclusión la presunta responsabilidad de Ana María Piñeros Ricardo como miembro del Consejo de Administración de SALUDCOOP, en una cuantía que representa el desvío de recursos durante el hecho continuado identificado por el ente de control, que temporalmente se ubicó entre los años 1998 a 2010, obviando un análisis probatorio y legal integral que dé cuenta de todas las pruebas anexadas durante el proceso.

La inclusión en el “sujeto activo”, de Ana María Piñeros, a título de dolo, responde al ejercicio que realizó de las funciones como miembro del Consejo de Administración de SALUDCOOP EPS OC, según lo expuso el órgano de control al afirmar que en tal calidad contribuyó a la concepción, estructuración e implementación de las operaciones a través de las cuales y a nombre de SALUDCOOP EPS OC, se produjo la desviación de recursos públicos.

El hecho de ostentar unas funciones cargo, no son suficientes para endilgar responsabilidad fiscal, al estar excluida cualquier forma de responsabilidad objetiva en el sistema jurídico colombiano, debiendo fundarse la decisión administrativa en la prueba que denueste la culpabilidad del a persona investigada, en tanto y en cuanto debió desempeñarse como Consejera de la Administración al momento en que presuntamente se inició la desviación de recursos públicos, es decir, en el año 1998. Así mismo, la mera causación del daño no resulta suficiente para endilgar la responsabilidad fiscal.

Las conductas reiteradas pueden obedecer a la actuación bajo la convicción de que se encuentran ceñidas al ordenamiento jurídico, esto es, a partir de la confianza legítima, que en este caso se predicaba sobre la demandante, produciéndose a partir de las actividades contables y financieras contendías en la aprobación de estados financieros.

La práctica habitual de aprobar las actividades contendías en los estados financieros, venía siendo ejecutada desde el año 1998 hasta 2005, año en el que la demandante llega al órgano de administración, esto es, que durante esos años, un hubo pronunciamiento ni decisión en contra de las actuaciones ejecutadas por parte de algún órgano de control, por el contrario, la Contraloría General de la República auditó esas inversiones y no realizó pronunciamiento correctivo o con alcance fiscal.

Si existe un concierto de voluntades, este debe dirigirse a causar el daño, es decir, que la suma de voluntades debe darse bajo la intención de causar el daño, y en el caso concreto de la demandante, no era predicable esta circunstancia, dada su no pertenencia y asistencia al Consejo de Administración durante los años 1998 a 2004.

- Por otra parte, el ente de control no edificó argumentación alguna respecto del material probatorio que da cuenta de la conducta de la demandante frente a la presunta estructuración, planeación o concepción de las actividades, es decir, la supuesta intención de causar el daño o el dolo. No existió en la realidad tal intención.

2) Contestación al cargo por parte de la Contraloría General de la República:

El reproche fue suficientemente decantado en el Fallo No. 001890 del 13 de noviembre de 2013, demostrando que la demandante tuvo presencia continua y permanente en los hechos que finalmente derivaron en desvío de los recursos parafiscales del SGSSS para concretar el daño fiscal censurado, y que hubo un análisis detallado y minucioso respecto de su papel determinante en la gestación del daño.

La determinación del gasto administrativo en la Ley 1438 de 2011, solo rige desde el año 2011, y los hechos materia del proceso de responsabilidad fiscal se ubican entre 1998 y 2010; y de la lectura del fallo atacado, se tiene que el gasto administrativo que tuvo conexidad con la prestación del servicio de salud a cargo de la parafiscalidad, no fue tenido en cuenta como uso indebido.

- Contestación a los argumentos adicionales al cargo de nulidad formulados en la reforma a la demanda

Alega el apoderado de la CGR que se desvirtuó que se hubiera generado una expectativa legítima para las EPS acerca de un manejo de los recursos parafiscales del SGSSS, trayendo a mención el detallado análisis de la situación de la actora como miembro del Consejo de Administración de SALUDCOOP EPS OC, quien tuvo pleno conocimiento y conciencia de los instrumentos que permitieron la realización de los desvíos de los recursos parafiscales con el fin de ser apropiados y/o explotados en beneficio de la empresa SALUDCOOP EPS O.C. y de sus empresas vinculadas.

El ataque planteado en la reforma busca desconocer el hecho cierto e incontrovertible del desvío continuo, permanente y sistemático de los recursos parafiscales del SGSSS, para que excusarlo en que debe tener su origen con anterioridad a la realización de las actividades contables-financieras por medio de las cuales según el Contralor General, se llevó a cabo el daño al patrimonio del Estado.

El actuar doloso de ANA MARÍA PIÑEROS RICARDO fue establecido a partir de las funciones que desempeñó, así como de sus intervenciones en la aprobación de presupuestos, en la adopción de estados financieros, en las asambleas de socios, y en la integración como directiva de empresas afiliadas al conglomerado empresarial que se conformó.

El reproche de la demandante no está solamente dirigido a trasladar la causalidad del daño de desvío de recursos hacia la realización de actividades contables financieras, sino que en realidad esconde el ánimo de justificar el proceder de la demandante en el hecho de un tercero, olvidando que para que se configure la causal de exclusión de responsabilidad, deben demostrarse la imprevisibilidad, la irresistibilidad y la conducta ajena que sea causa adecuada y exclusiva del daño.

En el fallo con responsabilidad fiscal se señalaron expresamente los fundamentos constitucionales y legales, y se efectuó el estudio riguroso de los medios de prueba válidamente allegados, que permitieron declarar responsable fiscal a la demandante, quien en todo momento de la actuación administrativa tuvo garantizados sus derechos fundamentales al debido proceso y a la defensa técnica.

3) Análisis de la Sala respecto al cuarto cargo de nulidad

Dando respuesta a este cargo de nulidad, la Sala se remite a las consideraciones dadas al analizar los anteriores cargos de nulidad, en el entendido que:

i) La demandante en su calidad de miembro del Consejo de Administración de SALUDCOOP EPS OC, ejercía las funciones dispuestas en el artículo 62 del estatuto de la Empresa, entre las cuales se encontraban las siguientes: a) determinar la cuantía de las atribuciones permanentes del Presidente Ejecutivo para celebrar operaciones, autorizarlo en cada caso para llevarlas a cabo cuando exceda dicha cuantía, y facultarlo para adquirir, enajenar o gravar bienes inmuebles; b) examinar los informes que le presenten el Presidente Ejecutivo, el Revisor Fiscal y la Junta de Vigilancia, y pronunciarse sobre ellos; c) aprobar o improbar los estados financieros que se sometan a su consideración; d) estudiar y adoptar el proyecto de presupuesto del ejercicio económico que le someta a su consideración la Presidencia Ejecutiva y velar por su adecuada ejecución; e) rendir informe a la Asamblea General sobre las labores realizadas durante el ejercicio y presentar un proyecto de destinación de los excedentes si los hubiere; y f) ejercer todas aquellas funciones que le correspondan y que tengan relación con la dirección permanente sobre SALUDCOOP, no asignadas expresamente a otros órganos por la Ley o el presente Estatuto.

ii) Por tal motivo, la demandante era gestora fiscal, en el entendido de su calidad de particular que administraba recursos públicos como lo eran los parafiscales con destinación específica del SGSSS, realizando actividades de planeación, administración, y disposición de los mismos, siendo estos verbos asociados al tráfico económico de los recursos y bienes públicos, a los que se refiere el artículo 3º de la Ley 610 de 2000.

iii) La señora Ana María Piñeros Ricardo en su calidad de miembro del Consejo de Administración de SALUDCOOP EPS OC, participó en las reuniones de la Asamblea General Ordinaria de Asociados de la empresa, contenidas en actas No. 15 del 6 de abril de 2005¹⁵⁹, No. 18 del 30 de marzo de 2006¹⁶⁰, No. 19 del 14 de febrero de 2007¹⁶¹, No. 21 del 9 de abril de 2008¹⁶², No. 22 del 24 de marzo de 2009¹⁶³, No. 24 del 29 de

¹⁵⁹ EXPEDIENTE. Cuaderno principal. USB obrante a folio 278. Archivo: "926513 CLAUDIA ISABEL MEDINA IP 010 - 2011 SALUDCOOP CARPETA PRINCIPAL 114 (22654-22855)". P. 167 a 207.

¹⁶⁰ *Ibíd.* p. 230 a 255.

¹⁶¹ *Ibíd.* p. 255 a 300.

¹⁶² *Ibíd.* p. 300 a 369.

¹⁶³ *Ibíd.* p. 370 a 402, y Archivo: "01 CLAUDIA ISABEL MEDINA IP 010 2011 SALUDCOOP CARPETA PRINCIPAL 115 (22856-22931)". P. 1 a 42.

abril de 2009¹⁶⁴; y No. 26 del 9 de marzo de 2011¹⁶⁵, en las que se aprobaron los estados financieros correspondientes a los periodos 2005 a 2010.

iv) La señora Piñeros Ricardo participó en las reuniones del Consejo de Administración de SALUDCOOP Nos. 183 del 10 de diciembre de 2009¹⁶⁶, 184 del 2 de febrero de 2010¹⁶⁷, Acta No. 172 del 12 de diciembre de 2008¹⁶⁸, Acta No. 134 del 29 de noviembre de 2005¹⁶⁹, habilitando a la administración de la EPS para ejecutar las operaciones que no tienen causalidad con la prestación del servicio de salud, que fueron relacionadas en los estados de flujo de efectivo y con cargo a los recursos parafiscales, entre las cuales se encuentran las operaciones aludidas en esta providencia.

v) La demandante participó en las reuniones del Consejo de Administración de SALUDCOOP contenidas en actas Nos. 136 del 31 de enero de 2006¹⁷⁰, 148 del 30 de enero de 2007¹⁷¹, 161 del 29 de enero de 2008¹⁷², 184 del 2 de febrero de 2010¹⁷³ y 196 del 1º de febrero de 2011¹⁷⁴, en los que se adoptaron los estados financieros correspondientes a cada uno de los años del periodo 2005 a 2010, a excepción del año 2008.

vi) Se encuentra probado en el proceso el daño patrimonial derivado de la indebida administración, planeación y manejo de los recursos del SGSSS que tenían destinación específica, siendo utilizados para inversiones y gastos que no guardaban relación directa con el Sistema sin que hayan sido cubiertos por los recursos propios de la EPS, los cuales eran insuficientes para llevar a cabo tales operaciones. Así mismo, se dejaron de pagar las deudas a los proveedores externos, y se recurrió a prácticas como las de girar cheques a los proveedores sin entregarlos como solución a los problemas de liquidez de la EPS.

vii) Todos estos hallazgos de la CGR fueron establecidos a partir de la elaboración del estado de flujos de efectivo, por el método indirecto desde los años de 1998 a 2001 y por el método directo a partir del año 2002 a 2010.

viii) Se encuentra probado en el proceso que los estados financieros de SALUDCOOP presentaban inconsistencias, sin reflejar la realidad financiera de la empresa, las cuales no solo fueron advertidas por la CGR en el proceso de responsabilidad fiscal, sino que también fueron señaladas por la Superintendencia Nacional de Salud y por la firma KPMG, motivo por el cual debía recurrirse a la elaboración del estado de flujos de efectivo arriba mencionado.

¹⁶⁴ Archivo: "01 CLAUDIA ISABEL MEDINA 1P 010 2011 SALUDCOOP CARPETA PRINCIPAL 115 (22856-22931)". P. 45 a 50.

¹⁶⁵ *Ibíd.* p. a 152

¹⁶⁶ Archivo: "01 CLAUDIA ISABEL MEDINA IP 010 - 2011 SALUDCOOP CUADERNO PRINCIPAL 145 (28979-29183)". p. 344 a 359

¹⁶⁷ *Ibíd.* p. 359 a 375.

¹⁶⁸ *Ibíd.* p. 240 a 253.

¹⁶⁹ Archivo: 01 CLAUDIA ISABEL MEDINA IP 010 - 2011 SALUDCOOP CUADERNO PRINCIPAL 144 (28775-28978). P. 292 a 317.

¹⁷⁰ *Ibíd.* p. 324 a 336.

¹⁷¹ 01 CLAUDIA ISABEL MEDINA IP 010 - 2011 SALUDCOOP CUADERNO PRINCIPAL 144 (28775-28978). P. 36 a 44.

¹⁷² *Ibíd.* p. 129 a 149.

¹⁷³ *Ibíd.* p. 359 a 375.

¹⁷⁴ Archivo: 01 CLAUDIA ISABEL MEDINA IP 010 - 2011 SALUDCOOP CUADERNO PRINCIPAL 146 (29184-29280). p. 57 a 67.

ix) Se configuró así un daño patrimonial de carácter continuado establecido en los periodos 1998 a 2010 por un valor total actualizado al 30 de octubre de 2013, por \$1.421.178.399.072,78.

Dado lo anterior, la señora Piñeros Ricardo en su calidad de miembro del Consejo de Administración de SALUDCOOP, autorizó a la administración de SALUDCOOP a disponer de los recursos del SGSSS para gastos e inversiones que no guardaban relación directa con su destinación específica, y en provecho de los intereses patrimoniales de la EPS, lo que transgredió la prohibición del artículo 48 Constitucional. Así mismo aprobó los estados financieros de la empresa, en las que se registraron operaciones que no guardaban relación con la realidad financiera de la compañía.

Así las cosas, la demandante ejerció indebidamente la planeación, administración y manejo de los recursos públicos del SGSSS, contribuyendo de manera directa en la causa del daño fiscal endilgado en los actos administrativos que se demandan, incurriendo en una conducta que guarda nexo de causalidad con el aludido detrimento patrimonial.

Tal conducta, lo fue a título de dolo, comoquiera que la demandante por la naturaleza de su cargo debía conocer el régimen normativo aplicable a las EPS, y comprender el ciclo de los recursos públicos que le eran asignados para así autorizar las operaciones y aprobar los estados financieros respetando la destinación específica de tales recursos; sin embargo, esto no sucedió, dado que los recursos del Sistema fueron dispuestos en beneficio del patrimonio de la EPS por autorización de su Consejo de Administración, de la cual la demandante hacía parte; conducta que implicó una gestión fiscal indebida desde el año 2005 y que se prorrogó hasta el año 2010, reiterando, con el pleno conocimiento de que su actuar era contrario a las normas que regulan lo concerniente al manejo de los recursos del SGSSS.

Los alegatos de la parte actora referente al daño patrimonial que le fue endilgado a título de dolo desde los años de 1998 a 2004, ya fue objeto de pronunciamiento en esta sentencia, motivó por el cual la Sala se remite a esa consideración.

No le asiste razón a la parte actora al señalar que no se encuentra demostrado que haya desplegado actuación alguna contraria a derecho, teniendo en cuenta que solo hasta la Ley 1438 de 2011 y la Sentencia C-262 de 2013 de la H. Corte Constitucional se fijó por primera vez el alcance de la destinación de los recursos para la atención en salud, por cuanto como se demostró a lo largo de esta providencia, el régimen normativo propio de estos recursos es muy anterior a la jurisprudencia y estatuto normativo que refiere la demandante.

Debe aclararse que en nada excusa la responsabilidad a la demandante a título de dolo, el hecho que al llegar al órgano de administración, ya se hubiere presentado el daño fiscal, es decir, que antes del año 2005, ya existieran las conductas que se reprochan, puesto que al asumir la labor como miembro del Consejo de Administración, debía ejercer todas las funciones que se le asignaron por virtud del artículo 62 del Estatuto de SALUDCOOP, sin limitarse a consentir las prácticas que se hubieren efectuado desde años anteriores y que eran contrarias a la destinación específica que se le debían dar a los recursos públicos del SGSSS, para seguirlas ejerciendo durante los años posteriores hasta el año 2010.

Así mismo, tampoco excluye su responsabilidad el hecho de la ausencia de actuaciones ejercidas por los órganos de control durante los 7 años anteriores a su vinculación como miembro del Consejo de Administración, dado que esto en nada tiene que ver con su obligación de ejercer su gestión fiscal conforme al ordenamiento jurídico que regula lo concerniente a los recursos que son puestos a disposición de la EPS para su debida administración, ni tampoco limita la potestad de la Contraloría General de la República para ejercer el debido control fiscal.

Por tal motivo, este cargo de nulidad no prospera.

4.4. Conclusiones

4.4.1. Analizados los cargos de nulidad de la demanda, la Sala concluye lo siguiente:

A. El primer cargo de nulidad (consideración 4.3., literal A) no prosperó en consideración a los siguientes argumentos:

I. Si bien la Contraloría General de la República en los actos administrativos demandados refirió que en SALUDCOOP se usó indebidamente o se permitió el uso indebido de los recursos parafiscales, esto no significa que el daño fiscal imputado se haya imputado por modalidad de “uso indebido”, sino de “detrimento patrimonial” y “aprovechamiento” de los recursos públicos del SGSSS que tienen destinación específica, lo cual es acorde con los criterios dados por la H. Corte Constitucional en la sentencia C-370/07.

II. Para determinar la configuración de la caducidad de la acción fiscal en el caso concreto, a la que alude el artículo 9º de la Ley 610 de 2001, en primera medida se concretó el daño fiscal imputado por la CGR, así como la conducta y el nexo causal entre la conducta y el daño atribuido a la demandante, bajo el entendido que:

a) El daño fiscal endilgado por la CGR corresponde al detrimento patrimonial causado entre los años 1998 a 2010 por el desvío de los recursos parafiscales con el fin de ser apropiados o explotados en beneficio de SALUDCOOP EPS O.C. o de sus empresas vinculadas, produciendo una gestión fiscal antieconómica, ineficaz, ineficiente e inoportuna de los recursos, que no se aplicaron al cumplimiento de los cometidos y de los fines esenciales del Estado, particularmente en lo que se refiere a la destinación específica que debe dársele a esos recursos, conforme al artículo 48 de la Constitución Política. El monto del daño fiscal causado ascendió a la suma de un billón cincuenta y tres mil trescientos cincuenta y dos millones ciento cuarenta mil seiscientos veinte pesos con sesenta y un centavos (\$1.053.352.140.620.61), que indexado al 31 de octubre de 2013 corresponde a un billón cuatrocientos veintiún mil ciento setenta y ocho millones trescientos noventa y nueve mil setenta y dos pesos con setenta y ocho centavos (\$1.421.178.399.072,78).

b) Ana María Piñeros Ricardo intervino con capacidad de disposición, conocimiento, discusión, discernimiento y aprobación en operaciones que significaron el desvío con apropiación y explotación privada e indebida de recursos parafiscales, motivo por el cual, fue declarada responsable fiscal a título de dolo, debiendo responder solidariamente junto con los demás responsables fiscales por el daño patrimonial a los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud.

Acto seguido, la Sala consideró que el daño fiscal atribuido por la CGR, comporta una serie de hechos de carácter continuo, concatenados entre sí, desde el año 1998 a 2010, que dieron lugar al acaecimiento del presunto daño fiscal o lesión al patrimonio público, con ocasión del detrimento y del aprovechamiento indebido de los recursos del SGSSS. Así, las actividades de operación, financiación e inversión efectuadas por SALUDCOOP con cargo a los recursos del SGSSS se presentaron continuamente desde los años de 1998 a 2010, siendo continua la afectación a la liquidez y estabilidad financiera del Sistema, así como también lo eran las dificultades de liquidez de la EPS que año tras año se acentuaban, tal y como lo demostraron los informes de KPMG, la Superintendencia Nacional de Salud y la Contraloría General de la República que sirvieron de sustento para la decisión de responsabilidad fiscal demandada en este proceso.

Se aclaró que el *daño fiscal* endilgado por la CGR no fue la suscripción de las actas del Consejo de Administración de SALUDCOOP por las que se aprobaban los movimientos financieros de la EPS, sino el detrimento y aprovechamiento de los recursos que tenían como destinación específica el SGSSS. La aprobación de las decisiones por parte del aludido consejo, era efectuada por los miembros del organismo en ejercicio de su *gestión fiscal*.

III. La señora Ana María Piñeros Ricardo se desempeñó como integrante del Consejo de Administración de SALUDCOOP EPS OC entre los años 2005 a 2010, participando en las reuniones de la Asamblea General Ordinaria de Asociados y en las del Consejo de Administración de la empresa.

En su calidad de miembro del Consejo de Administración ejerció gestión fiscal, al ser un particular que administraba recursos públicos, como lo eran los parafiscales con destinación específica al SGSSS, realizando actividades de planeación, administración, y disposición de los mismos, siendo estos verbos asociados al tráfico económico de los recursos y bienes públicos, a los que se refiere el artículo 3º de la Ley 610 de 2000.

B. El segundo cargo de nulidad (consideración 4.3., literal B) fue declarado próspero parcialmente así:

I. El daño fiscal descrito en el auto de imputación No. 277 del 7 de noviembre de 2012 corresponde al referido en el fallo con responsabilidad fiscal, detrimento patrimonial causado por el desvío de los recursos parafiscales al ser apropiados o explotados en beneficio de SALUDCOOP EPS O.C. o de sus empresas vinculadas. De la misma manera, también guarda relación la conducta reprochada a la señora Piñeros Ricardo, y consecuente de responsabilidad fiscal, siendo en ambos actos administrativos, correspondiente a la administración y planeación indebida de los recursos del SGSSS.

No se observa una incongruencia por el hecho que el daño fiscal haya pasado de \$1.773.981.698.000 en el auto de imputación, a \$1.053.352.140.620.61 (sin indexar) en el Fallo de responsabilidad fiscal, variación que puede ser atribuible a las pruebas recaudadas en el decurso del proceso en sede administrativa, con las que se rectificó el monto del daño patrimonial generado.

II. No obstante lo anterior, en el auto de imputación, el aumento del monto a resarcir por parte de la señora Piñeros Ricardo con ocasión al daño patrimonial causado, es de

\$899.473.309.000, el cual es equivalente al tiempo en el que la actora desempeñó sus labores como miembro del Consejo de Administración. Por el contrario, en el fallo con responsabilidad fiscal, la cuantía del daño a resarcir para todos los responsables fiscales es la misma, esto es, la totalidad del daño patrimonial causado en cuantía indexada de \$1.421.178.399.072,78.

Al respecto, la Sala consideró que la Contraloría General de la República atribuyó una responsabilidad objetiva en contra de la actora, desconociendo lo dispuesto en el artículo 5º de la Ley 610 de 2000, al no estar sustentada esa obligación de resarcimiento del patrimonio público en las anualidades en las que no tuvo vínculo alguno, ni ejerció gestión fiscal al servicio de SALUDCOOP EPS O.C., esto es, entre los años 1998 a 2004.

Por tal motivo, se declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados.

III. En cuanto al reproche del demandante respecto a las pruebas que a su juicio no fueron decretadas en el proceso en sede administrativa, la Sala afirmó:

a) En la instancia jurisdiccional se debe solicitar la práctica de las pruebas que se echaron de menos en sede administrativa, evidenciando la importancia o trascendencia de tales pruebas, a efectos de inclinar en un sentido o en otro la decisión administrativa.

En este caso, la falta de práctica del informe técnico solicitado por la parte actora en el proceso en sede administrativa, para considerarse relevante a efectos de declarar la nulidad de los actos administrativos demandados, requería de su práctica en el proceso en sede judicial, lo cual la parte actora llevó a cabo con la prueba pericial anticipada, que ya fue objeto de estudio en este proceso, declarando próspera la objeción por error grave, y por tanto desestimándose su valoración en esta providencia.

Además del aludido dictamen pericial, la demandante no aportó otro medio de prueba que corresponda a un informe técnico por el que se cuestionaran los hechos materia de investigación administrativa, desconociendo así los efectos útiles, determinantes o reveladores de otro estudio técnico, al margen del efectuado por la CGR, y de los dictaminados por KPMG y por la SNS.

b) En cuanto a la presunta falta de valoración por parte de la CGR del concepto emitido por la Directora General de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público del 5 de octubre de 2005 y que obra en el expediente, la Sala observa que tal documento no fue desconocido o ignorado por la entidad demandada en el proceso de responsabilidad fiscal, sino que por el contrario, fue objeto de pronunciamiento por la autoridad. Además, tal pronunciamiento fue efectuado en sede de respuesta a peticiones de consulta, por lo que no comprometerá la responsabilidad de las entidades que las atienden, ni serán de obligatorio cumplimiento o ejecución, atendiendo a lo dispuesto en el entonces artículo 25 del Decreto 01 de 1984.

La Contraloría General de la República no se encuentra supeditada al concepto que el Ministerio tenga sobre lo que debe entenderse por “gastos administrativos”, circunstancia por la que el concepto no resulta vinculante para efectos del análisis del elemento “daño” en la decisión de responsabilidad fiscal que se demanda.

IV. Ante el cuestionamiento de la declaración del señor Mariano Bernal Cárdenas en el proceso en sede administrativa, el manifestar que creía que el EBITDA no le aplicaba a SALUDCOOP, poniendo en tela de juicio su capacidad para elaborar el informe técnico, y evidencia el desconocimiento sobre tal concepto, la Sala refirió que no pueden considerarse los “impuestos” para la elaboración del EBITDA de SALUDCOOP, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 476 del Estatuto Tributario vigente para la época de expedición de los actos administrativos que se demandan, dado que los servicios prestados en los Planes Obligatorios de Salud se encuentran excluidos del pago del impuesto sobre las ventas. Por otra parte, las operaciones con cargo a las amortizaciones y depreciaciones registradas por SALUDCOOP estaban siendo cuestionadas por efectuarse no con los recursos propios de la compañía, sino con recursos del SGSSS.

Por otra parte, la falta de certeza sobre el equipo de apoyo técnico que acompañó la labor del señor Bernal Cárdenas y del señor Simón Alejandro Guzmán G., en la elaboración del informe de indagación preliminar en el proceso de responsabilidad fiscal no tiene repercusión alguna en los derechos fundamentales al debido proceso y defensa y contradicción de la demandante, por cuanto los hallazgos por parte de quienes prestaron apoyo en la recolección de los datos para el informe, se encuentran consignados en el mismo informe, así como la metodología empleada, debiendo ser éste el objeto de los cuestionamientos de la parte actora, sin que interese la calidad de los colaboradores de los funcionarios de apoyo técnico contable y apoyo técnico financiero de la CGR, puesto que los yerros en que incurrieron deberán estar reflejados en el informe de conocimiento de las partes del proceso.

V. el auto por el cual se hace la imputación de la responsabilidad fiscal, procede cuando se demuestre objetivamente el daño o detrimento al patrimonio económico del Estado y existan pruebas que ofrezcan serios motivos que comprometan la responsabilidad fiscal de los implicados; esto no quiere decir que en el auto de imputación deba establecerse sin lugar a dudas la responsabilidad fiscal del imputado, puesto que tal estudio corresponde a la etapa de fallo a la que se refiere el artículo 53 de la Ley 610 de 2000, previo al decreto y práctica de las pruebas a las que haya lugar tal y como lo dispone el artículo 51 Ibídem. El fallo de responsabilidad fiscal deberá estar sustentado en pruebas que conduzcan a la certeza de la existencia del daño al patrimonio público, su cuantificación, individualización, la actuación del gestor fiscal y la relación de causalidad entre el comportamiento y el daño.

En este caso, el auto de imputación de responsabilidad fiscal indicó un número considerable de documentos, además del informe técnico rendido en la etapa de indagación preliminar. Así mismo, señaló que se analizaron los estados de flujo de efectivo, soportados en los estados financieros de SALUDCOOP, para efectos de evidenciar las inversiones irregulares de los recursos parafiscales de la salud, por los valores dentro del periodo 1995 a 2010. El Fallo No.1890 del 13 de noviembre de 2013, tuvo en cuenta para su decisión no solo las pruebas referidas en el auto de imputación, sino las practicadas en la etapa probatoria.

VI. En cuanto a la presunta vulneración de los principios de confianza legítima y respeto por el acto propio, la Sala advirtió:

a) Tales principios no son absolutos, debiendo ser ponderados con otro principio también de carácter constitucional, como lo es el de la salvaguarda del interés general,

el cual, en el caso concreto se refiere a la protección de la prestación del servicio de salud a los habitantes del territorio nacional, atendiendo a los artículos 48 y 49 de la Constitución Política, el cual debe prevalecer. La confianza que la CGR le haya podido imprimir a las gestiones de los funcionarios de SALUDCOOP, no va a ocasionar que cese el detrimento de los recursos públicos que fue comprobado en el fallo con responsabilidad fiscal, y es así que el detrimento persiste y con ello se mantiene en consecuencia el deber de recuperar el valor equivalente a la pérdida o detrimento al patrimonio público.

b) La confianza objeto de protección por el ordenamiento jurídico, debe ser “legítima” o “justificada”, requiriendo la existencia de circunstancias objetivas, plausibles, razonables y verdaderas que la motivan y explican, revistiéndola de un halo de credibilidad y autenticidad indiscutibles; ante lo cual se exige que el actuar del administrado sea honesto, diligente, cuidadoso y prudente, inspirado en la buena fe exenta de culpa.

En este caso no se configura este supuesto, por cuanto la demandante siendo miembro del Consejo de Administración debía tener las calidades necesarias para tener pleno conocimiento de la naturaleza de los recursos públicos que administraba y de su destinación específica, así como de las normas que regulaban el particular, las cuales prohibían las operaciones que fueron autorizadas por el Consejo para la administración de tales recursos.

De la misma manera, la demandante en su calidad de gestora fiscal, no podía solo confiarse en el criterio de las otras dependencias de la compañía, sino que en ejercicio de las funciones que le asistía en calidad de miembro del Consejo de Administración de SALUDCOOP, tal y como lo refiere el artículo 62 del Estatuto de la empresa, debía examinar los informes que presentara el Presidente Ejecutivo, el Revisor Fiscal y la Junta de Vigilancia, pronunciándose sobre estos, determinar la cuantía de las atribuciones del Presidente Ejecutivo para celebrar operaciones autorizándolo, y aprobar o improbar los estados financieros.

VII. Sobre la presunta violación al principio de igualdad, la Sala consideró:

a) No conviene la Sala que a la demandante se le haya imputado y declarado responsabilidad fiscal por su participación como Vicepresidente Técnico de SALUDCOOP, como miembro suplente de la Junta Directiva de Contac Service LTDA., o por figurar en las actas de las Asambleas Ordinarias y Extraordinarias de la Escuela de Medicina Juan N. Corpas, teniendo en cuenta, además, que desde el auto de imputación se precisa que la conducta que se le reprocha a la demandante, es en calidad de miembro del Consejo de Administración de SALUDCOOP, lo cual también se evidencia en el Fallo de responsabilidad fiscal, al referir la “*valoración de la conducta y el nexo causal*” respecto de la actora.

b) En este proceso no se discute el mérito que hayan podido tener otras personas para ser declaradas responsables fiscales, sino la verificación de la decisión de la CGR mediante la cual declaró la existencia de un daño fiscal en este caso, se le reprochó una conducta a la señora Piñeros Ricardo, y se estableció un nexo causal entre el daño y la conducta endilgada.

C. El tercer cargo de nulidad (consideración 4.3., literal C) fue declarado no próspero, así:

I. Sobre la valoración contable y financiera que determinó el presunto daño fiscal, la cual se fundó en el informe técnico suscrito por Mariano Bernal Cárdenas y Simón Alejandro Guzmán se dijo:

a) El Plan de Cuentas que debe ser aplicado por parte de las EPS, no supone una autorización para la realización de operaciones contrarias, o dando un uso distinto de los recursos parafiscales a lo dispuesto en el ordenamiento jurídico respecto del SGSSS. Bajo ninguna circunstancia la Resolución No. 724 de 2008 autorizará actividad alguna que sea contraria a la destinación específica de los recursos del sistema a la que se refiere el artículo 48 de la Carta.

En consecuencia, no hay lugar a entender que el registro de las operaciones por parte de SALUDCOOP esté autorizado por la Superintendencia Nacional de Salud en los términos de la Resolución No. 724 de 2008, en virtud de registrar como propios los recursos de la UPC, además por cuanto esta práctica incluso es contraria a los objetivos del PUC (Capítulo I - Generalidades del PUC, 01 objetivo), según los cuales debe darse transparencia al manejo de la información contable mediante la clasificación adecuada de los hechos económicos, y de obtener que los estados financieros reflejen de manera transparente la situación económica financiera y los resultados de la gestión de la EPS. Así, el registro en la contabilidad de la EPS de las UPC como un recurso propio, no corresponde a una clasificación adecuada, e impide la evidencia de la realidad económica de la compañía.

b) Las inversiones en propiedades, planta y equipo se encuentran definidas en el artículo 64 del Decreto 2649 de 1993, siendo de carácter permanente, representadas en los activos tangibles adquiridos, construidos o en proceso de construcción con la intención de emplearlos para la producción o suministro de otros bienes y servicios, para arrendarlos o para usarlos en la administración del ente económico. Esta clase de inversiones se encuentran prohibidas con cargo a los recursos públicos y parafiscales del SGSSS, en tratándose de la restricción de las operaciones realizadas entre la EPS y sus subordinadas, tal y como lo refiere el artículo 12 del Decreto 1485 de 1994. Tales inversiones no están directamente relacionadas con el objeto social de la EPS.

Lo anterior guarda concordancia con lo dispuesto en la Resolución No. 724 de 2008 (disposición que también se encontraba en la Resolución No. 1804 de 2004 de la SNS), al indicar que el origen de los fondos para constituir inversiones de carácter permanente no puede corresponder a los recursos generados por concepto de UPC, que son de utilización exclusiva para la prestación del POS y su administración.

c) Los créditos solicitados ante entidades bancarias por parte de SALUDCOOP (como se demuestra en el informe técnico de la indagación preliminar, y se sustenta en el fallo de responsabilidad fiscal), tenían por objeto la financiación de proyectos de infraestructura y de equipos médicos, comprometiendo con ello los recursos del SGSSS, circunstancia que afectó la liquidez y sostenibilidad financiera de la EPS., motivo por el cual no pueden considerarse como fuentes de recursos, cuando en realidad eran pasivos de la empresa, esto es, deudas que afectaban la liquidez.

d) Los gastos por honorarios cancelados a profesionales del derecho, deben ser sufragados con cargo a los recursos propios de la EPS, y no con los recursos parafiscales, por cuanto no guardan relación con la prestación del servicio de salud, que comporta la destinación específica de tales recursos.

e) En aplicación del método directo la CGR analizó el estado de flujos de efectivo de SALUDCOOP entre los años 2002 a 2010, encontrando el hecho económico de que los ingresos recibidos a título de contribuciones parafiscales, UPC, copagos y cuotas moderadoras, sus rendimientos financieros, y otros recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud con destinación específica, como son los obtenidos en el proceso de recobros ante el FOSYGA por prestaciones no incluidas en el POS, los recobros ante las Administradoras de Riesgos Laborales - ARL, antes Administradoras de Riesgos Profesionales - ARP por eventos atendidos inicialmente como enfermedad general, representan en promedio el 99,68% de la totalidad de sus ingresos durante el período de análisis, y un promedio de 0,32% corresponde a recursos propios generados en otras actividades de operación, tales como duplicados de carnés, atención de particulares y venta de planes adicionales de salud, incluyendo los recobros con cargo al Seguro Obligatorio de Accidentes de Tránsito —SOAT, y los recursos obtenidos legítimamente como el resultado operacional de cada ejercicio anual, que es apropiable por la EPS a título de excedentes o beneficio neto, descontados los recursos que deben destinarse por mandato legal a los fondos y reservas señalados en la legislación cooperativa y en los estatutos sociales de la empresa cooperativa SALUDCOOP EPS OC.

La Sala refirió que al momento de analizar la objeción al dictamen pericial aportado por la parte actora se determinó que la CGR en ejercicio de su competencia y en apoyo del informe técnico de la Superintendencia Nacional de Salud y de KPMG, había encontrado irregularidades en el registro contable de la realidad financiera de SALUDCOOP en los estados financieros durante los periodos objeto de análisis, con lo que no podía sin más limitarse a la información consignada en estos documentos para efectos de elaborar los estados de flujo, motivo por el cual recurrieron a otras fuentes además de estos estados, tales como facturas, promesas de compraventa, actas de la Asamblea General, entre otros, con lo que se desestimó el criterio de la parte actora según el cual el estudio de la Contraloría en el informe técnico en la etapa de indagación preliminar en sede de la administración y el fallo de responsabilidad fiscal, contradicen los estados financieros de SALUDCOOP y que por tanto no debía ser tenido en cuenta a efectos de determinar el daño fiscal.

II. Revisado el fallo de responsabilidad fiscal, no se observa que la CGR haya considerado que la totalidad de gastos administrativos en los que incurrió SALUDCOOP, debían realizarse con cargo a los recursos propios; en realidad, la demandada verificó los gastos dentro de las actividades de operación que no guardaban relación de causalidad con la operación del Sistema, y que fueron efectuados con cargo a tales recursos parafiscales, los cuales eran: a) Remodelaciones y dotaciones de clínicas; b) proyectos (compra de infraestructura); c) patrocinios; d) bonificaciones aprobadas y pagadas a favor del Presidente Ejecutivo y miembros de alta dirección de SALUDCOOP; e) honorarios por concepto de asesoría legal; f) el pago de arrendamientos; y g) gastos de viaje y otros. Sobre los mismos se hará un análisis en detalle a continuación.

III. La Sala refirió las actas del Consejo de Administración de SALUDCOOP en las que se demuestra que tuvo conocimiento y aprobó las actividades de operación, financiación y de inversión, que debían ser realizadas con cargo a los recursos propios de la compañía, y no con los recursos del SGSSS, como en efecto sucedió.

IV. En lo que respecta al concepto de violación, identificación y estimación del daño fiscal, la Sala señaló:

a) Para la elaboración de flujo de efectivo por el método directo, la CGR analizó los auxiliares contables allegados por SALUDCOOP al proceso de responsabilidad fiscal, correspondientes a los años 2002 a 2010. Respecto de los periodos 1998 a 2001, comoquiera que no se aportaron los auxiliares contables, la información se tomó a partir del estado de flujo de efectivo que soportaba los informes financieros de esos periodos.

Con lo que anterior se concluye que los métodos directo o indirecto para calcular el estado de flujos de efectivo, en este caso no se supeditaba a la indicación en los estados aportados por SALUDCOOP, sino que por el contrario, son el resultado del análisis efectuado por la Contraloría a partir del estudio de los auxiliares contables en cada uno de los periodos en los que tales auxiliares obraban.

b) La CGR en ejercicio de su competencia y en apoyo del informe técnico de la Superintendencia Nacional de Salud y de KPMG, había encontrado irregularidades en el registro contable de la realidad financiera de SALUDCOOP en los estados financieros durante los periodos objeto de análisis, con lo que no podía sin más limitarse a la información consignada en estos documentos para efectos de elaborar los estados de flujo, motivo por el cual recurrieron a otras fuentes además de estos estados, tales como facturas, promesas de compraventa, actas de la Asamblea General, entre otros.

c) El efectivo provisto por las actividades de operación no se convierte automáticamente en un recurso propio producto del flujo de efectivo neto, por cuanto estos recursos parafiscales deben agotar su ciclo, siendo imperativo la culminación del ejercicio para consolidar los recursos que son propios de la EPS. Es decir que el ciclo del sistema de los recursos parafiscales destinados a la garantía del SGSSS, no se agota con el pago de las actividades de operación generadas en la respectiva anualidad, para considerar que los recursos resultantes son propios de la EPS como lo pretende la parte actora; en realidad, estos dineros siguen siendo parafiscales, debiendo ser administrados eficazmente por la EPS, luego de lo cual quedará un margen de ganancia, que si será un recurso propio de la compañía.

El mismo análisis debe efectuarse respecto a las actividades de financiación, por cuanto como quedó establecido, los préstamos bancarios en el sector financiero se debieron entre otras causas a solventar los problemas de liquidez de la EPS por la insuficiencia de los recursos del sistema para el pago de los proveedores externos; luego, no puede afirmarse que estas actividades correspondan a recursos monetarios de la EPS que pudieran ser invertidos en sus propios proyectos. Además, como lo demostró la CGR en el análisis de cada uno de los años, en la mayoría de los casos, las actividades de financiación como amortización leasing, pagos de obligaciones a largo plazo, pagos de intereses a obligaciones financieras (mora, sobregiro) y pago de devolución a aportes sociales, debieron ser cancelados con recursos propios de SALUDCOOP, sin que los recursos propios generados hubieran sido suficientes para cubrirlas, por lo que recurrieron a los recursos parafiscales.

d) Si bien la parte actora cuestiona que la CGR refiere los libros auxiliares en el fallo de responsabilidad fiscal sin indicar los folios donde reposan en el expediente administrativo, esto es irrelevante, por cuanto lo que interesa a efectos del proceso es que la Contraloría efectuó un examen de tales libros, los cuales se encuentran en poder de la EPS, dado que por obligación deben llevarlos, registrando en ellos sus operaciones. Así, era innecesario en el proceso en sede administrativa que los libros auxiliares obraran en el expediente administrativo, sin que sea procedente el alegato de la demandante en este aspecto, por cuanto SALUDCOOP siempre tuvo la facultad de consultar sus propios libros auxiliares para desestimar las conclusiones a las que la entidad demandada había llegado con su análisis.

e) En lo que respecta a los recobros, SALUDCOOP no demostró que los recursos que prestó para la prestación de los servicios NO POS hayan sido propios, partiendo de la base que no se encuentra acreditado que la empresa haya registrado estas actividades en forma independiente a las actividades propias del objeto social del negocio, como se lo exige el parágrafo del artículo 182 de la Ley 100 de 1993. Tales ingresos debían contabilizarse como recursos POS, por cuanto la fuente que los origino eran los recursos del Sistema, de los cuales SALUDCOOP canceló las obligaciones NO POS que luego recobró al FOSYGA. Luego, si la EPS prestó el servicio NO POS con recursos del sistema, al retornar los mismos a la empresa, éstos debían ser restituidos a los recursos parafiscales, y no transformarse en recursos propios de libre destinación como lo pretende la demandante.

Por otra parte, las sanciones por inasistencia, hacen parte de las fuentes de financiación del SGSSS que están cobijadas por el artículo 48 Constitucional, conforme a lo dispuesto en la Sentencia C-262 de 2013 de la H. Corte Constitucional.

V. Para efectos de actualizar el valor correspondiente al daño patrimonial con corte al 31 de octubre de 2013, la CGR aplicó los índices de precios al consumidor certificados por el DANE en cumplimiento del artículo 53 de la Ley 610 de 2000.

VI. En los demás argumentos del cargo de nulidad, la Sala reiteró aspectos ya decididos en la parte considerativa de la Sentencia.

D. El cuarto cargo de nulidad (consideración 4.3., literal D) se declaró no próspero, así:

I. La señora Piñeros Ricardo en su calidad de miembro del Consejo de Administración de SALUDCOOP, autorizó a la administración de SALUDCOOP a disponer de los recursos del SGSSS para gastos e inversiones que no guardaban relación directa con su destinación específica, y en provecho de los intereses patrimoniales de la EPS, lo que transgredió la prohibición del artículo 48 Constitucional. Así mismo aprobó los estados financieros de la empresa, en las que se registraron operaciones que no guardaban relación con la realidad financiera de la compañía.

II. La demandante ejerció indebidamente la planeación, administración y manejo de los recursos públicos del SGSSS, contribuyendo de manera directa en la causa del daño fiscal endilgado en los actos administrativos que se demandan, incurriendo en una conducta que guarda nexo de causalidad con el aludido detrimento patrimonial.

III. Tal conducta fue a título de dolo, comoquiera que la actora por la naturaleza de su cargo debía conocer el régimen normativo aplicable a las EPS, y comprender el ciclo

de los recursos públicos que le eran asignados para así autorizar las operaciones y aprobar los estados financieros respetando la destinación específica de tales recursos; sin embargo, esto no sucedió, dado que los recursos del Sistema fueron dispuestos en beneficio del patrimonio de la EPS por autorización de su Consejo de Administración, de la cual la demandante hacía parte, conducta que implicó una gestión fiscal indebida desde el año 2005 y que se prorrogó hasta el año 2010.

IV. En nada excusa la responsabilidad a la demandante a título de dolo, el hecho que al llegar al órgano de administración, ya se hubiere presentado el daño fiscal, es decir, que antes del año 2005, ya existieran las conductas que se reprochan, puesto que al asumir la labor como miembro de la administración, debía ejercer todas las funciones que se le asignaron por virtud del artículo 62 del Estatuto de SALUDCOOP, sin limitarse a consentir las prácticas que se hubieren efectuado desde años anteriores y que eran contrarias a la destinación específica que se le debían dar a los recursos públicos del SGSSS, para seguir las ejerciendo hasta el año 2010.

4.4.2. No prosperaron los cargos primero, tercero y cuarto. Por otra parte, prosperó parcialmente el cargo segundo, en lo que respecta a la responsabilidad solidaria a título de dolo que se le endilgó a la demandante por el daño patrimonial causado entre los años 1998 a 2004 en los actos administrativos que se demandan, lo cual dará lugar a que se declare la nulidad parcial del ordenamiento primero del Fallo No. 1890 de 2013, confirmado por el Auto No. 000405 del 3 de febrero de 2014 y por el fallo de apelación y consulta No. 0011 del 11 de febrero de 2014.

Los efectos de la declaratoria parcial de nulidad no se extienden al Auto No. 02066 del 11 de diciembre de 2013 *“por el cual se corrige el fallo de primera instancia dentro del proceso de responsabilidad fiscal IP-010-2011”*, emitido por la Contralora Delegada Intersectorial No. 10 de la Unidad de Investigaciones Especiales contra la corrupción de la Contraloría General de la República, así como tampoco al Auto No. 0021 del 12 de febrero de 2014 emitido por la Contralora General de la República, *“por el cual se corrige un error formal del Fallo No. 0011 del 11 de febrero de 2014 por el cual se deciden los Recursos de Apelación y el Grado de Consulta dentro del Proceso de Responsabilidad Fiscal No. IP 010-2011”*, por cuanto tales actos administrativos son decisiones de corrección de aspectos que en nada tienen que ver con la responsabilidad fiscal endilgada a la señora Ana María Piñeros Ricardo.

4.5. Restablecimiento del derecho

La parte actora en sus pretensiones, solicita como restablecimiento del derecho las siguientes:

“SEGUNDA. Consecuente con la anulación de los actos demandados, se ordene a la CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA exonerar a la señora ANA MARÍA PIÑEROS RICARDO del pago de la suma establecida en el fallo con responsabilidad fiscal proferido dentro del Proceso IP 010 de 2011, eximiéndola en consecuencia de la obligación de pagar la suma de un billón cuatrocientos veintiún mil ciento setenta y ocho millones trescientos noventa y nueve mil setenta y dos pesos con setenta y ocho centavos (\$1.421.178.399.072,078).

TERCERA: Que como restablecimiento del derecho se condene a la Contraloría General de la República al reconocimiento y pago a favor de la Sra. ANA MARÍA PIÑEROS RICARDO la suma equivalente a (500) QUINIENTOS SALARIOS MÍNIMOS LEGALES

MENSUALES VIGENTES a la fecha en que se produzca efectivamente el pago, como resarcimiento por los perjuicios morales ocasionados a mi presentada con la expedición de los actos acusados y que se solicitan en los términos del artículo 206 del Código General del Proceso.

CUARTA: Que las condenas que se efectúen en contra de la entidad demandada – Contraloría General de la República- sean ajustadas de conformidad con el índice de precios al consumidor y el reconocimiento y pago de intereses se efectúe conforme a los parámetros fijados por el artículo 192 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

QUINTA: Que de conformidad con las anteriores declaraciones, se ordene a la Contraloría General de la República la inmediata suspensión y terminación del proceso de cobro coactivo que actualmente se surte en contra de la Sra. Ana María Piñeros Ricardo con fundamento en lo ordenado en el Fallo No. 001890 del 13 de noviembre de 2013 que a la fecha se encuentra ejecutoriado.

SEXTA: Que se ordene a la entidad demandada CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA EXCLUIR inmediatamente a la Sra. Ana María Piñeros Ricardo, identificada con cédula de ciudadanía No. 51.680.672, en el cual se encuentra actualmente registrada en virtud del fallo con responsabilidad fiscal No. 001890 del 13 de noviembre de 2013, tal como se puede comprobar con la certificación anexa expedida el miércoles 14 de mayo de 2014.

SÉPTIMA: Que la CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA ordene a la Procuraduría General de la Nación que excluya del Sistema de Información de Registro de Sanciones Inhabilidades – SIRI- a la Sra. Ana María Piñeros Ricardo, identificada con cédula de ciudadanía No. 51.680.672, en el cual se encuentra actualmente registrada en virtud del Fallo con Responsabilidad Fiscal proferido por la entidad demandada, como en constancia aquí se prueba con documento adjunto representado en el Certificado Ordinario No. 56247329 del 14 de mayo de 2014”.

Respecto de tales pretensiones consecuentes al restablecimiento del derecho, la Sala debe recalcar que la nulidad declarada se refiere solo respecto del monto de resarcimiento del daño patrimonial que se le imputo a la demandante, el cual no debía extenderse al detrimento causado entre los años 1998 a 2004.

En virtud de esta decisión, la demandante no pierde su condición de responsable fiscal a título de dolo, y por tanto obligada a resarcir el daño patrimonial causado por su gestión fiscal indebida en los periodos en los cuales se desempeñó como miembro del Consejo de Administración de SALUDCOOP, razón por la cual debe permanecer en el boletín de responsables fiscales y en el Sistema de Información de Registro de Sanciones Inhabilidades – SIRI.

Tampoco hay lugar a declarar restablecimiento del derecho alguno a título de indemnización por perjuicios morales, pretensión que se deriva en la demanda, del hecho de la declaratoria de responsabilidad fiscal y de la inclusión de la actora en el boletín de responsables fiscales, circunstancias jurídicas que se mantienen en esta sentencia, sin que haya lugar a atribuir perjuicio moral alguno con ocasión de la variación en la cuantía que la actora debe resarcir al patrimonio público.

Por tal motivo, la Sala se abstendrá de valorar el testimonio de la señora Carmen Alicia Espinosa de Díaz, practicado en la audiencia de pruebas en el presente proceso,

respecto del cual se pretendían acreditar los perjuicios morales causados a la actora con ocasión de la expedición de los actos administrativos demandados. De la misma manera no se analizará la tacha de tal testimonio formulada por el apoderado la CGR.

Comoquiera que ninguna de las pretensiones de la demandante procede respecto al restablecimiento del derecho que corresponde como consecuencia de la declaratoria de nulidad parcial de los actos administrativos demandados, la Sala adoptará como restablecimiento del derecho otra decisión, que consistirá en modificar la cuantía al que la señora Ana María Piñeros Ricardo se encuentra obligada a resarcir al patrimonio público en virtud de su declaratoria como responsable fiscal a título de dolo, el cual corresponderá al valor del daño patrimonial causado entre los años 2005 a 2010.

Para determinar tal valor, la Sala tiene como referencia los valores correspondientes al daño patrimonial causado, en cada uno de los años en los que se generó el detrimento, e indexados al 31 de octubre de 2013, sumas que la Contraloría General de la República consignó en el fallo de responsabilidad fiscal¹⁷⁵. Así, entre los años 2005 a 2010, la cuantía del daño patrimonial asciende a ochocientos cincuenta mil ochenta millones, quinientos cuatro mil cuatrocientos sesenta y cinco pesos con treinta y nueve centavos (\$850.080.504.465,39).

Por lo anterior, se declarará que la señora Ana María Piñeros Ricardo deberá resarcir el patrimonio público y de forma solidaria, el monto del daño causado a los recursos del Sistema de Seguridad Social en Salud entre los años 2005 a 2010, y en cuantía indexada al 31 de octubre de 2013 por la suma de ochocientos cincuenta mil ochenta millones, quinientos cuatro mil cuatrocientos sesenta y cinco pesos con treinta y nueve centavos (\$850.080.504.465,39).

La Contraloría General de la República deberá abstenerse de cobrar a la demandante un monto superior por este concepto, y si ya recibió el, deberá restituirle a la actora la diferencia en los términos del numeral 2º del artículo 192 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, suma que se actualizará a valor presente a la fecha en que haga efectiva la devolución del dinero.

4.4. COSTAS PROCESALES

Dado que prosperó parcialmente la demanda, en virtud del numeral 5º del artículo 365 del Código General del Proceso¹⁷⁶, aplicable por remisión del artículo 188 del de la Ley 1437 de 2011, la Sala se abstendrá de condenar en costas.

En razón y mérito de lo todo lo expuesto, el **Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Primera, Subsección A**, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

RESUELVE

¹⁷⁵ Fallo No. 1890 de 2013. P. 143.

¹⁷⁶ Código General del Proceso. art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas:

(...)

5. En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas o pronunciar condena parcial, expresando los fundamentos de su decisión.

PRIMERO.- DECLÁRASE la nulidad parcial del ordenamiento primero del Fallo de responsabilidad fiscal No. 01890 del 13 de noviembre de 2013, del Auto No. 00405 del 3 de febrero de 2014 y del Fallo de apelación y consulta No. 011 del 11 de febrero de 2014, en lo que respecta a la cuantía indexada por el valor de un billón cuatrocientos veintiún mil ciento setenta y ocho millones trescientos noventa y nueve mil setenta y dos pesos con setenta y ocho centavos (\$1.421.178.399.072.78), atribuido a la demandante como consecuencia del resarcimiento al patrimonio público al que se encuentra obligada en su calidad de responsable fiscal a título de dolo, por los motivos expuestos en esta sentencia.

SEGUNDO.- En su lugar, y en reemplazo de lo dispuesto en el ordenamiento primero del Fallo de responsabilidad fiscal No. 01890, **DECLÁRESE** que la señora Ana María Piñeros Ricardo deberá resarcir el patrimonio público y de forma solidaria, el monto del daño causado a los recursos del Sistema de Seguridad Social en Salud entre los años dos mil cinco (2005) a dos mil diez (2010), en cuantía indexada al 31 de octubre de 2013, por la suma de ochocientos cincuenta mil ochenta millones quinientos cuatro mil cuatrocientos sesenta y cinco pesos con treinta y nueve centavos (\$850.080.504.465,39).

TERCERO.- A título de restablecimiento del derecho, la Contraloría General de la República **deberá** abstenerse de cobrar a la señora Ana María Piñeros Ricardo un monto superior al dispuesto en el ordenamiento segundo de esta decisión, y si ya recibió el pago, deberá restituirle a la demandante la diferencia en los términos del numeral 2º del artículo 192 del CPACA, suma que se actualizará a valor presente a la fecha en que haga efectiva la devolución del dinero.

CUARTO.- DECLÁRASE PRÓSPERA la objeción por error grave formulada por el apoderado de la Contraloría General de la República, en contra del dictamen pericial rendido por los señores Luís Humberto Ramírez Barrios y Luís Abelardo Ramírez Malaver, por los motivos expuestos en esta decisión.

QUINTO.- NIÉGANSE las demás pretensiones de la demanda, de conformidad con las consideraciones de esta decisión.

SEXTO.- Sin condena en costas.

SÉPTIMO.- ARCHÍVESE, previa ejecutoria.

NOTIFIQUESE Y CUMPLASE.

Discutido y aprobado en sesión de la fecha, mediante Acta No.

ORIGINAL FIRMADO

CLAUDIA ELIZABETH LOZZI MORENO
Magistrada

ORIGINAL FIRMADO
LUIS MANUEL LASSO LOZANO

Magistrado

ORIGINAL FIRMADO
ACLARACIÓN DE VOTO
FELIPE ALIRIO SOLARTE MAYA
Magistrado