**OFICIO Nº 2084 [900438]**

**29-11-2018**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C.

100208221 – 002084

**Ref:** Radicado 100068340 del 12/10/2018

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Tema** |  |  | Generalidades |
| **Descriptores** |  |  | Obligaciones Tributarias |
| **Fuentes formales** |  |  | Constitución Política. Art. 48.  Estatuto Tributario. Arts. [1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=22), [476](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=595) y [879](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1090).  Ley 100 de 1993.  Ley 1438 de 2011. |

Cordial saludo:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, modificado por el artículo 10 del Decreto 1321 de 2011, es función de esta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias nacionales, en materia aduanera o de comercio exterior, en lo de competencia de la UAE-DIAN.

En atención a la petición de la referencia, remitida por el Ministerio de salud y la protección social y dentro de la cual la señora Alejandra Avella plantea dos inquietudes de competencia de esta entidad acerca del tratamiento tributario que debe dársele a los recursos destinados a gastos de administración en las entidades promotoras de salud (EPS), las cuales plantea de la siguiente forma:

*“(…) 4. ¿Cuáles impuestos gravan los referidos conceptos?, es decir, tanto los gastos administrativos como los costos directos e indirectos.*

*5. ¿Los pagos que efectúa MEDIMÁS EPS con los recursos del porcentaje de gastos administrativos son susceptibles de algún tipo de gravamen?, teniendo como marco de referencia para dicho análisis los precedentes jurisprudenciales que los definen como recursos parafiscales. (…)”.*

Para comenzar es necesario previo a contestar, explicar que, de acuerdo a las competencias funcionales de este despacho los pronunciamientos emitidos en respuesta a las peticiones allegadas se resuelven con base en criterios legales de interpretación de normas jurídicas, consagrados en el código civil; respuestas que son una adecuación en abstracto de las normas vigentes a situaciones concretas.

Los que a su vez no tienen como fin solucionar problemáticas individuales, menos aún juzgar, valorar o asesorar a otras dependencias o a entidades públicas y privadas en el desarrollo de sus actividades, funciones y competencias. Por lo cual la consulta se responderá atendiendo al contexto general de la situación descrita y únicamente respecto a las inquietudes que ameritan una interpretación normativa.

En primer lugar, es necesario precisar que la obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto previsto en la ley como generador del impuesto, de esta manera la ley crea un vínculo jurídico en virtud del cual el acreedor de la obligación queda facultado para exigirle al sujeto pasivo el pago de la misma, siendo su objeto el cumplimiento del tributo.

En segundo lugar, debe tenerse en cuenta que, las excepciones tributarias son beneficios fiscales de origen legal consistentes en la exoneración del pago de una obligación tributaria sustancial. Por lo que su interpretación, es de carácter restrictivo, siendo aplicables únicamente a los eventos expresamente establecidos en la ley y en los términos en que ella misma lo exija.

Así, acerca del tratamiento especial que ostentan los recursos del servicio público de la seguridad social, el mismo deriva de lo expuesto en el artículo 48 constitucional, el cual expresa:

*(…)****ARTÍCULO 48. La Seguridad Social es un servicio público de carácter obligatorio****que se prestará bajo la dirección, coordinación y control del Estado, en sujeción a los principios de eficiencia, universalidad y solidaridad, en los términos que establezca la Ley.*

*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 (…)” (Negrita fuera de texto).*

De lo anterior se advierte que, si bien es cierto, los ingresos pertenecientes a esta categoría de recursos no están calificados expresamente en la legislación tributaria como no constitutivos de renta, ni ganancia ocasional, o como rentas exentas, su condición de no gravados, deviene de su naturaleza parafiscal, la cual está prevista en el artículo constitucional precitado y en la Ley 100 de 1993, cuyo artículo 9 expresa:

***“ARTÍCULO 9. DESTINACIÓN DE LOS RECURSOS.****No se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la seguridad social para fines diferentes a ella”.*

No obstante, acerca de la exclusión de los mismos sobre el impuesto sobre las ventas y el Gravamen a los Movimientos Financieros el Estatuto Tributario consagra expresamente este tratamiento benéfico, en los artículos [476](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=595) numerales del 3 y 8; y [879](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1090) numeral 10.

Ahora bien, respecto a la protección y destinación exclusiva de los recursos parafiscales destinados exclusivamente a la prestación del servicio público de la seguridad social en salud, la Corte Constitucional ha manifestado entre otros aspectos lo siguiente:

***“Sentencia SU-480 de 1997:***

*(…) al revisar los fallos de tutela dictados con ocasión de varias solicitudes de amparo de afiliados al sistema, a quienes distintas EPS negaban varios medicamentos y procedimientos por no estar en el POS, la Sala Plena hizo un examen de la estructura financiera del SGSSS y resaltó lo siguiente: (i) los recursos que las EPS reciben –recaudan- por concepto de cotizaciones, copagos, bonificaciones y similares son recursos parafiscales que, en consecuencia, deben ser administrados en cuentas diferentes a los de los recursos propios de las EPS; para estos efectos, las EPS actúan como meros recaudadores de recursos públicos[82]; (ii) para que las EPS cumplan sus funciones, el SGSSS les reconoce una UPC por cada afiliado, cuyo valor es definido por los órganos rectores del sistema atendiendo a criterios indicados en la Ley 100; (iii) la UPC debe destinarse por las EPS a garantizar el contenido del POS; (iv) no obstante, las EPS tienen derecho a una legítima ganancia (…)*

***Sentencia C-821 de 2001:***

*(…) Los recursos del sistema de seguridad social en salud son rentas parafiscales porque son contribuciones que tienen como sujeto pasivo un sector específico de la población y se destinan para su beneficio, y conforme al principio de solidaridad, se establecen para aumentar la cobertura en la prestación del servicio de salud. El diseño del sistema general de seguridad social en salud define en forma específica los destinatarios, los beneficiarios y los servicios que cubre el plan obligatorio de salud, todos constitutivos de la renta parafiscal (…).*

***Sentencia C-828 de 2001:***

*(…) En concordancia con la categoría de renta parafiscal no sujeta a ningún gravamen, el artículo 65 de la Ley 383 de 1997, determinó que los recursos de la Unidad de Pago por Capitación de los regímenes subsidiado y contributivo del Sistema General de Seguridad Social en Salud no pueden ser sujetos de retención en la fuente por ningún tipo de impuestos al no formar parte de las rentas propias de las entidades que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud; al respecto la misma corporación ha manifestado:*

*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.” M. P. Jaime Córdoba Triviño (…).*

***Sentencia C-1040 de 2003:***

*(…) 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.*

***Sentencia C-1040 de 2003:***

*(…) Ahora bien, como la UPC tiene carácter parafiscal, la consecuencia lógica es que todos los recursos que la integran, tanto administrativos como los destinados a la prestación del servicio, no puedan ser objeto de ningún gravamen, pues de serlo se estaría contrariando la prohibición contenida en el artículo 48 superior de destinar y utilizar los recursos de la seguridad social para fines distintos a ella, ya que los impuestos entran a las arcas públicas para financiar necesidades de carácter general.*

***Sentencia C-824 de 2004:***

*(…) Para esta Corporación 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, estos no podrían ser llevado (sic) a cabo. (…)*

***Sentencia C-607 de 2012:***

*(…) los recursos destinados a la seguridad social, ya sea que provengan de aportes directos de los empleadores, de los trabajadores, del Estado o de cualquier otro actor del sistema, tienen necesariamente destinación específica. Sobre la manera en que ingresan y se administran dichas sumas, se pronunció esta Corporación en Sentencia SU-480 de 1997. Dijo la Corte: “7.1. Recursos del sistema. El sistema de seguridad social en Colombia es, pudiéramos decir, mixto. Los afiliados al régimen contributivo deben cotizar mediante aportes que hará el patrono 8% y el trabajador 4% o sea, que el sistema recibe el 12% del salario del trabajador (Art. 204 Ley 100). La seguridad social prestada por las E.P.S. tiene su soporte en la TOTALIDAD de los ingresos de su régimen contributivo. Por consiguiente, forman parte de él: a) Las cotizaciones obligatorias de los afiliados, con un máximo del 12% del salario base de cotización, el cual no podrá ser inferior al salario mínimo. b) También, ingresan a este régimen contributivo las cuotas moderadoras, los pagos compartidos, (artículo 27 del Decreto 1938 de 1994) las tarifas, las bonificaciones de los usuarios. c) Además los aportes del presupuesto nacional. Lo importante para el sistema es que los recursos lleguen y que se destinen a la función propia de la seguridad social. Recursos que tienen el carácter de parafiscal.*

*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 estos. 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”.*(Negritas y subrayas fuera de texto).

De lo citado se observa claramente que la interpretación constitucional sobre el asunto establece que los recursos pertenecientes al sistema de seguridad social en salud, constituyen rentas parafiscales, las cuales no están gravadas con ningún tributo en razón a la destinación exclusiva que sobre ellas dispuso la Carta política de 1991; no obstante, estas rentas deben diferenciarse de los recursos propios de las Entidades Promotoras de Salud, los cuales están gravados en la medida en que con ellos se realicen los hechos generadores de los impuestos.

Así las cosas, la necesidad de diferenciar la naturaleza de los recursos que administran las Entidades Promotoras de Salud, es la que determina cuales de sus recursos son rentas parafiscales y cuales ostentan la calidad de recursos propios, en este sentido la doctrina de esta entidad ha sido extensa y uniforme en expresar, tal y como lo sintetiza el Oficio No. 033599 de 2017, que:

*(…)****1.-****[E]n el Concepto 037397 de 20 de junio de 2005, se explicó que los recursos que correspondan a UPC que reciben las EPS y ARS, por delegación del Fondo de Solidaridad y garantía FOSYGA como resultado de las cotizaciones o aportes de los afiliados al Sistema General de Seguridad Social en Salud, concluyendo que en el contexto señalado de las Sentencias C-828 de 2001 y C-1040 de 2003, los recursos que estén destinados exclusivamente a la prestación propias de servicios de salud se encuentran excluidos y coinciden con las contempladas en el*[*artículo 476*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=595)*del Estatuto Tributario y el artículo 841 de 1998 como normas vigentes para ese momento. (…)*

***2.-****Acerca del tema de la independencia de la exclusión es suficiente y extensa la doctrina en donde se ha explicado la diferencia entre gravar recursos de las cuentas de la Nación y la ejecución de los recursos asignados que tienen las EPS y ARS, no queda duda que cuando los recursos se encuentran en las cuentas de la Nación no pueden ser objeto de gravamen, pero es totalmente diferente que hagan parte de los recursos de entidades de régimen privado que contratan bienes y servicios que no se encuentran excluidos en forma expresa.*

*En complemento de lo anterior en el Oficio 89051 de 2004 se explica con suficiente extensión y claridad las razones por las cuales la utilidad o excedente en la gestión de cuotas moderadoras o copagos, y los ingresos percibidos por terceros corresponden a ingresos gravados.*

*Debe destacarse lo explicado en diferentes oficios al respecto de las normas constitucionales y legales que mencionan los recursos del sistema, en el sentido que estas se refieren a los recursos contabilizados a nivel del sistema nacional de salud y las operaciones de transferencia que se realizan desde las entidades y cuentas estatales a los demás integrantes del sistema.*

*En tal forma que los recursos de los integrantes del sistema, no pueden considerarse como recursos del nivel nacional habida cuenta que ya ha sido objeto de transferencia; es decir, que la disposición de los mismos es de la entidad que los recibe la cual se encuentra sometida a ciertas reglas en su destinación por las normas particulares que regulan cada operación y tema.*

*Por tanto, no es de recibo interpretar en forma general que los recursos de las entidades promotoras de salud no pueden destinarse a fines diferentes, porque depende si los mismos se originan del sistema general de salud para el cumplimiento de las obligaciones derivadas del POS y se destinan exclusivamente a dichos fines o si se trata de recursos de los cuales pueden disponer sin limitaciones dichas entidades.*

*Lo anterior deviene de la interpretación armónica de las normas constitucionales y legales con lo explicado en forma integral en las diferentes sentencias que son citadas por el solicitante. En consecuencia, no corresponde confundir las categorías de unos recursos con las de otros, ni extender la exclusión de los recursos a los excedentes de cualquiera de las operaciones que realiza una EPS, sin considerar las normas que regulan dicha operación ni discriminar su origen y naturaleza (…)”.*

De esta manera, respecto a sus inquietudes se concluye que, de los recursos administrados por las entidades promotoras de salud resultan excluidos de tributos los bienes y servicios de la salud que correspondan con el Plan Integral de Salud o Plan de Beneficios en Salud con cargo a la UPC.

De otro lado, debe destacarse que respecto a los gastos de administración que se derivan de recursos del sistema de seguridad en salud, la Ley 1438 de 2011, por medio de la cual se reformó el Sistema General de Seguridad Social en Salud, dispuso en su artículo 23 que:

***“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”.*(Negrita y subrayas fuera de texto).

En consecuencia, en cualquier caso, los gastos de administración de las Entidades Promotoras de Salud deben sujetarse al límite que la Ley y el reglamento establezca el cual no puede superar el 10% de la Unidad de Pago por Capitación, además de acuerdo a lo establecido por la Corte Constitucional en Sentencia C-262 de 2013, debe destacarse que: *“el artículo se refiere a las EPS ya que su finalidad es regular principalmente los gastos de administración de dichas entidades, en segundo lugar, el inciso primero deja entrever que el artículo fue redactado con la finalidad de establecer controles a las EPS, sin desconocer que su actividad demanda el reconocimiento de gastos de administración. Por tanto, los incisos primero y segundo del artículo 23 conforman una unidad normativa qué, para ser analizada, no puede separarse”.*

Por lo tanto, los únicos recursos administrados por las EPS que están excluidos de tributos son los relacionados con el Plan de Beneficios en Salud con cargo a la UPC, pues son servicios vinculados con la Seguridad Social de acuerdo con la Ley 100 de 1993, los cuales también coinciden con los numerales del 3 y 8 del [artículo 476](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=595) y 10 del [artículo 879](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1090) del Estatuto Tributario. Sin que dentro de ellos puedan incluirse los pertenecientes a las rentas propias de las citadas entidades.

Sobre los diferentes temas que soportan lo explicado, se remiten copias de: Concepto 089051 de 2004, Oficio 013403 de 2015, Oficios 031555 y 033599 de 2017 para mayor conocimiento.

Atentamente,

**LORENZO CASTILLO BARVO**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales