**OFICIO Nº 023332**

**11-08-2015**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D. C.

100208221-001036

Ref.: Radicado 100014675 del 19/05/2015 y 100017435 del 12/06/2015

Tema Impuesto a las ventas

Descriptores Servicios excluidos - régimen de seguridad social

Fuentes Formales Estatuto Tributario, artículos 420, 468-3, numeral 3 y 476, numerales 1 y 8; Ley 100 de 1993; Decreto 841 de 1998, artículo 1°; Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, artículo 14

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, es función de esta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Entidad, ámbito dentro del cual será atendida su petición.

Consulta en el escrito de la referencia sobre el tratamiento que debe darse a la exclusión del impuesto a las ventas IVA en los servicios relacionados con el Régimen de Seguridad Social, en particular sobre los siguientes aspectos:

**¿Cuáles son los criterios para determinar los bienes y los servicios de salud que tienen una relación con el régimen de Seguridad Social y por lo tanto deben ser excluidos de IVA?**

**¿Servicios particulares como los de mantenimiento, alquiler o puesta en marcha de equipos médicos y/o clínicos, están excluidos del IVA?**

**Respecto del tipo de entidades que prestan servicios relacionados con el sistema general de seguridad y salud, ¿se encuentran excluidos del impuesto a las ventas – IVA, “los servicios relacionados con salud prestados por las siguientes entidades: EPS, Aseguradoras, Medicina prepagada, (sic) IPS, Operadores logísticos, etc.? ¿Alguna de las entidades mencionadas no se encuentra excluida de IVA por los servicios que presta en relación con el sistema general de seguridad social y salud?”.**

Como consideraciones de la petición, cita los artículos 48 de la Constitución Política; numerales 1 y 8 del artículo 476 del Estatuto Tributario; 1° y 135 de la Ley 100 de 1993; algunas sentencias y el Concepto 26174 de 2003, emitido por la División de Normativa y Doctrina Tributaria de la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Finalmente hace referencia a algunos fundamentos jurídicos del derecho de petición.

Sobre el particular, este Despacho se permite hacer las siguientes consideraciones:

El artículo 420 del Estatuto Tributario establece que son hechos generadores del IVA las ventas e importaciones de bienes corporales muebles que no estén excluidas y la prestación de servicios en el territorio nacional. A partir de la Ley 6ª de 1992, la regla general es que están gravados con IVA todos los servicios, salvo los que el legislador expresamente excluya (artículo 476 del Estatuto Tributario).

El impuesto a las ventas es un impuesto de orden nacional, indirecto, de naturaleza real por cuanto recae sobre bienes y servicios, sin consideración alguna a la calidad de las personas que intervienen en la operación.

Dentro de las exclusiones consagradas de manera expresa en la ley, se encuentran las contenidas en los numerales 1 y 8 del artículo 476 del Estatuto Tributario:

“Artículo 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:

1. Los servicios médicos, odontológicos, hospitalarios, clínicos y de laboratorio, para la salud humana.

… 8. <Numeral modificado por el artículo 50 de la Ley 1607 de 2012. 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 laborales 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 …”.

El artículo 1º del Decreto 841 de 1998, “por el cual se reglamenta parcialmente el Estatuto Tributario y la Ley 100 de 1993 en los aspectos tributarios relacionados con el Sistema General de Seguridad Social y se dictan otras disposiciones” establece cuáles son los servicios vinculados con la seguridad social que se encuentran exceptuados del impuesto a las ventas en los siguientes términos:

“Artículo 1°. Servicios vinculados con la seguridad social exceptuados del impuesto sobre las ventas. <Inciso modificado por el artículo 1º del Decreto 2577 de 1999. El nuevo texto es el siguiente:> De conformidad con lo previsto en los numerales 3 y 8 del artículo 476 del Estatuto Tributario, están exceptuados del impuesto sobre las ventas los siguientes servicios vinculados con la seguridad social de acuerdo a lo dispuesto en la Ley 100 de 1993:

A. Los servicios que presenten o contraten las entidades administradoras del régimen subsidiado y las entidades promotoras de salud, cuando los mismos tengan por objeto directo efectuar:

1. Las prestaciones propias del Plan Obligatorio de Salud a las personas afiliadas al sistema de seguridad social en salud tanto del régimen contributivo como del subsidiado.

2. Las prestaciones propias de los planes complementarios de salud suscritos por los afiliados al Sistema General de Salud.

3. Las prestaciones propias de los planes complementarios de salud de que tratan el inciso segundo y tercero del artículo 236 de la Ley 100 de 1993.

4. La atención en salud derivada o requerida en eventos de accidentes de trabajo y enfermedad profesional.

5. La prevención y promoción a que hace referencia el artículo 222 de la Ley 100 de 1993 que sea financiada con el porcentaje fijado por el Consejo de Seguridad Social en Salud;

B. Los servicios prestados por la entidades autorizadas por el Ministerio de Salud para ejecutar las acciones colectivas e individuales del Plan de Atención Básica en Salud, a que se refiere el artículo 165 de la Ley 100 de 1993, definido por el Ministerio de Salud en los términos de dicha ley, y en desarrollo de los contratos de prestación de servicios celebrados por la entidades estatales encargadas de la ejecución de dicho plan;

C. Los servicios prestados por las instituciones prestadoras de salud y las empresas sociales del Estado a la población pobre y vulnerable, que temporalmente participa en el Sistema de Seguridad Social en Salud como población vinculada de conformidad con el artículo 157 de la Ley 100 de 1993;

D. Los servicios prestados por las administradoras dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad y de prima media con prestación definida;

E. Los servicios prestados por las administradoras del régimen de riesgos profesionales que tengan por objeto directo cumplir las obligaciones que le corresponden de acuerdo con dicho régimen;

F. Los servicios de seguros y reaseguros que prestan las compañías de seguros para invalidez y sobrevivientes contemplados dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad, riesgos profesionales y demás prestaciones del Sistema General de Seguridad Social;

G. Los servicios prestados por entidades de salud para atender accidentes de tránsito y eventos catastróficos.

Parágrafo. <Parágrafo modificado por el artículo 1° del Decreto 2577 de 1999. El nuevo texto es el siguiente:> Así mismo, de conformidad con lo previsto en el numeral 16 del artículo 476 del Estatuto Tributario, las comisiones de intermediación por la colocación y renovación de planes del Sistema de Seguridad Social en pensiones, salud y riesgos profesionales de conformidad con lo previsto en la Ley 100 de 1993, están exceptuados del impuesto sobre las ventas”.

El Consejo de Estado en Sentencia 16201 de febrero 5 de 2009, refiriéndose a los servicios vinculados con la Seguridad Social conforme a la Ley 100, manifestó:

“… El artículo 476 [3] del Estatuto Tributario excluyó del IVA los servicios vinculados con la Seguridad Social conforme a la Ley 100. En Sentencia C-341 de 2007, la Corte Constitucional declaró exequible la expresión “de acuerdo con lo previsto en la Ley 100 de 1993”, de la norma en mención y precisó que las exclusiones del pago del IVA a las que se refieren los numerales 3 y 8 del artículo 476 del Estatuto Tributario **“son de carácter objetivo,** es decir, toman en consideración la naturaleza del servicio prestado y no la persona o entidad que lo realiza. En otras palabras, el legislador simplemente estructuró una exclusión a un gravamen remitiendo a unos servicios que aparecen consignados en la Ley 100 de 1993 […]”.

De la misma providencia se concluye que los servicios vinculados con la Seguridad Social, en los términos de la Ley 100 de 1993, son los que “[…] guardan una relación directa y estrecha con el manejo de los riesgos que atentan contra la capacidad y oportunidad de los individuos y sus familias para generar los ingresos suficientes en orden a una subsistencia digna …”.

En reiteradas oportunidades este Despacho se ha referido al tema consultado, una de ellas, en el Oficio 004557 de 18 de febrero de 2015, el que por constituir doctrina vigente en la materia se transcribe a continuación:

“… es pertinente examinar los siguientes pronunciamientos jurisprudenciales y doctrinales emitidos al respecto:

En Sentencia C-1040 de 2003, la Corte Constitucional, M. P. doctora Clara Inés Vargas Hernández, indicó:

(…)

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

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

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

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

10. La jurisprudencia ha hecho ver también que la asimilación de la UPC con los ingresos propios de la EPS deriva de una apreciación equivocada sobre la actividad que desarrollan dichas entidades, que no son propiamente un empresario cualquiera que maneja un clásico contrato de seguro, sino instituciones intermediarias de los servicios de salud, bajo la idea de un contrato de aseguramiento en el que la prima no le pertenece al asegurado sino al Sistema de Seguridad Social en Salud”. (sic).

(…) Subrayado y Negrilla Fuera del Texto

La citada Corporación, en Sentencia C-824 de 2004, M. P. doctor Rodrigo Uprimny Yepes, también declaró:

(…)

“(…) con respecto a los recursos del Sistema de la Seguridad Social, ya que el legislador no puede en modo alguno desvirtuar los específicos mandatos de la Constitución, so pena de invadir un ámbito ajeno a su competencia, y por ello no podrá destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella, porque perentoriamente el artículo 48 superior lo prohíbe.

(…) 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 superior”. (…) (Subrayado y Negrilla Fuera del Texto).

… Finalmente, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se pronunció mediante Concepto número 037397 del 20 de junio de 2005:

(…)

“En lo que se refiere a la función que realizan las entidades promotoras de salud (EPS) y las administradoras del régimen subsidiado (ARS), es preciso tener en cuenta que existe una exoneración objetiva de todo gravamen que opera directamente en favor de los recursos que administran estas entidades, con destino a la realización de los programas que conforman el plan obligatorio de salud (POS). **Estos recursos corresponden a las unidades de pago por capitación (UPC) que reciben las EPS y las 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.**

La no sujeción a impuestos de estos recursos deviene de su naturaleza parafiscal, de acuerdo con lo previsto en la Ley 100 de 1993, que establece que los mismos pertenecen al Sistema General de Seguridad Social en Salud, y en el artículo 48 de la Constitución Nacional, que prohíbe la destinación de los recursos de la seguridad social para fines diferentes a ella.

En consecuencia, para efectos del IVA, la exoneración tributaria en favor de las unidades de pago por capitación (UPC) implica que los servicios que contraten las EPS y las ARS, cuando tengan por objeto directo efectuar las prestaciones propias del POS, no se encuentran sometidos al impuesto. (…) Subrayado y Negrilla Fuera del Texto”.

**Ahora bien, en lo que atañe a otro de los puntos objeto de consulta, el relativo a si se encuentran excluidos del impuesto a las ventas los servicios relacionados con salud prestados por las entidades de medicina prepagada, nos remitimos a lo dispuesto en el artículo 468-3 del Ordenamiento Tributario, que preceptúa:**

“Artículo 468-3. Servicios gravados con la tarifa del cinco por ciento (5%). <Artículo modificado por el artículo 49 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> A partir del 1º de enero de 2013, los siguientes servicios quedan gravados con la tarifa del cinco por ciento (5%):

… 3. Los planes de medicina prepagada y complementarios, las pólizas de seguros de cirugía y hospitalización, pólizas de seguros de servicios de salud y en general los planes adicionales, conforme con las normas vigentes …”.

Los servicios de medicina prepagada, han sido materia de pronunciamiento de esta Entidad, entre otros en el Concepto 00001 de 2003, en el que se manifestó:

“… Descriptores: Servicios Gravados - Servicios de Medicina Prepagada

(Página 187)

1.36 Contratos de medicina prepagada

Con la expedición de la Ley 788 de 2002 se adiciona el artículo 468-3 del Estatuto Tributario, que relaciona servicios gravados con la tarifa del 7%; el numeral 3 dice: “Los planes de medicina prepagada y complementarios, las pólizas de seguros de cirugía y hospitalización, pólizas de seguros de servicios de salud y en general los planes adicionales, conforme con las normas vigentes”.

A partir del 1º de enero de 2003, quedan gravados con el impuesto sobre las ventas a la tarifa del 7%, dichos contratos, se utilicen o no los servicios.

Constituyen anexos del contrato de medicina prepagada, entre otros las cuotas moderadoras, copagos, bonos, vales, tiquetes, etc. (Circular Externa número 77 de 1998 de la Superintendencia de Salud).

Al haber quedado gravados con el impuesto sobre las ventas los contratos de medicina prepagada a partir del 1° de enero de 2003, los tiquetes, bonos, vales, copagos, causan el impuesto independientemente del valor del contrato.

Los contratos de medicina prepagada suscritos antes de la vigencia de la Ley 788 de 2002 y cuyo valor total fue cancelado en el momento de la suscripción, causan el impuesto sobre las ventas a partir del 1° de enero de 2003.

De igual forma se causa el impuesto a las ventas cuando el contrato se paga periódicamente ya sea en forma mensual, bimestral, semestral, trimestral, en el momento del pago, así no se haga uso de los servicios involucrados en el contrato, por cuanto el legislador lo que gravó con el tributo fue el plan de medicina prepagada y complementarios, pólizas de seguros de cirugía y hospitalización, pólizas de seguros de servicios de salud y en general los planes adicionales …”.

La tarifa del 7% a la que hace referencia la doctrina previamente transcrita, fue modificada como ya se mencionó por el artículo 49 de la Ley 1607 de 2012, quedando a partir del 1o de enero de 2013 en la tarifa del cinco por ciento (5%).

De conformidad con lo expuesto, considera este Despacho que los criterios para determinar cuáles son los bienes y servicios de salud que tienen relación con el régimen de seguridad social han sido ampliamente estudiados, tanto en las sentencias enunciadas, como en la doctrina referida en el presente escrito.

**En cuanto a los servicios de mantenimiento, alquiler o puesta en marcha de equipos médicos y/o clínicos, estos estarán excluidos del impuesto a las ventas, siempre y cuando tengan por objeto directo y exclusivo efectuar las prestaciones propias del POS, teniendo en cuenta que, como lo manifestó la honorable Corte Constitucional en la Sentencia C-824 de 2004, ya mencionada, “… 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 superior”.**

Respecto de las entidades que prestan servicios relacionados con el sistema general de seguridad social, aunado a las referencias específicas que hacen la doctrina y las sentencias citadas, se reitera que como lo expuso el Consejo de Estado en la Sentencia 16201 de febrero 5 de 2009, remitiéndose la Sentencia C-341 de 2007 de la honorable Corte Constitucional, que: “… las exclusiones del pago del IVA a las que se refieren los numerales 3 y 8 del artículo 476 del Estatuto Tributario “son de carácter objetivo, es decir, toman en consideración la naturaleza del servicio prestado y no la persona o entidad que lo realiza. En otras palabras, el legislador simplemente estructuró una exclusión a un gravamen remitiendo a unos servicios que aparecen consignados en la Ley 100 de 1993 […]”.

De la misma providencia se concluye que los servicios vinculados con la Seguridad Social, en los términos de la Ley 100 de 1993, son los que “[…] guardan una relación directa y estrecha con el manejo de los riesgos que atentan contra la capacidad y oportunidad de los individuos y sus familias para generar los ingresos suficientes en orden a una subsistencia digna …”.

Para su conocimiento, junto con esta respuesta, de manera atenta remitimos copia de los Oficios 80008 de 2010, 050285 de 2014, 7620 de 2015, en los que se han abordado temas relacionados con las inquietudes planteadas en su consulta.

Finalmente, de manera atenta le informamos que su consulta radicada con el número 100014675 del 19/05/2015 fue repartida por competencia a esta Subdirección el día 20 de mayo de 2015 y que la Coordinación de Relatoría forma parte de esta Subdirección, por lo tanto su solicitud no fue redireccionada como lo manifiesta en su escrito.

De igual manera le informamos, que las peticiones mediante las cuales se eleva una consulta a las autoridades en relación con las materias a su cargo, deben resolverse dentro de los treinta (30) días siguientes a su recepción, y de no ser posible hacerlo dentro de este término, se resuelven en un plazo que no puede exceder del doble del inicialmente previsto, circunstancia de la cual se informa al interesado, como en efecto se puso en conocimiento en su caso, de conformidad con lo previsto en el artículo 14 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, sustituido por el artículo 1º de la Ley 1755 de 2015, “por medio de la cual se regula el Derecho Fundamental de Petición y se sustituye un título del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo”.

Atentamente,

El Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E),

Pedro Pablo Contreras Camargo.

Publicado en D.O. 49.630 del 9 de septiembre de 2015.

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_