**OFICIO Nº 2181 [902918]**

**07-12-2018**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C.

100208221 – 002181

**Ref:**Radicado 000376 del 29/10/2018

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Tema** |  |  | Impuesto a las ventas |
| **Descriptores** |  |  | Servicios Excluidos del Impuesto Sobre las Ventas |
| **Fuentes formales** |  |  | Constitución Política de Colombia. Art. 48  Estatuto Tributario. [Art. 476](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=595) #3.  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, la cual se enmarca dentro del tratamiento tributario en materia de IVA que debe dársele a los recursos destinados a gastos de administración en las entidades promotoras de salud (EPS), se precisa 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, consagradas 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, sin entrar a dar respuesta específica a los casos puntuales cuya valoración pertenece a la esfera privada de los contribuyentes o responsables.

Ahora bien, se informa que los recursos del servicio público de la seguridad social constitucionalmente –artículo 48- tienen una destinación específica, precitada norma dispone:

***(…) 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).*

En el mismo sentido la Ley 100 de 1993, en el 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”.*

En razón a ello, el Estatuto Tributario estipula en los artículos [476](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=595) numeral 3 la exclusión de los servicios vinculados con la seguridad social de acuerdo con lo previsto en la Ley 100 de 1993.

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

***“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 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. (…) 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).

Lo anterior permite consolidar la interpretación constitucional sobre el asunto, deduciendo que en tanto los recursos pertenecientes al sistema de seguridad social en salud constituyen rentas parafiscales, 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 obligación de distar la naturaleza de los recursos que administran las Entidades Promotoras de Salud (EPS), es la que determina cuales de los recursos administrados por ellas 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 mismo 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 (…)”.*

Por lo que en respuesta a sus inquietudes se concluye que, de los recursos administrados por las Entidades Promotoras de Salud (EPS) resultan excluidos del IVA los servicios de la salud que correspondan con el Plan Integral de Salud o Plan de Beneficios en Salud con cargo a la Unidad de Pago por Capitación (UPC) y, como la mencionada UPC tiene carácter parafiscal todos los recursos que la integran tendrán el mismo tratamiento siempre que sean destinados a la función propia de la seguridad social en salud.

Ahora, sobre el tema específico de los gastos de administración debe destacarse que respecto a los 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, se debe subrayar que:

*“(…) el artículo se refiera 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 que, para ser analizada, no puede separarse”.*

De esta manera se tiene que los recursos administrados por las EPS que están excluidos del IVA en virtud a lo establecido en el numeral 3 del [artículo 476](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=595), son aquellos que están destinados a prestar servicios relacionados con el Plan de Beneficios en Salud con cargo a la UPC, dentro de los cuales pueden estar los gastos administrativos siempre en observancia de la restricción que sobre ellos impuso el artículo 23 de la Ley 1438 de 2011. Sin que en modo alguno puedan las Entidades Prestadoras de Salud incluir como excluidos los servicios que se presten con cargo a sus rentas propias o aquellos que no estén destinados a satisfacer necesidades propias del sistema de seguridad social en salud.

En los anteriores términos se responde su consulta, se remiten los Oficios 031555 y 033599 de 2017 –para mayor conocimiento- y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: [http://www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co/) siguiendo los íconos “Normatividad” – “Técnica” y seleccionando los vínculos “Doctrina” y “Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

**LORENZO CASTILLO BARVO**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales