**OFICIO Nº 405 [008999]**

**12-04-2019**

**DIAN**

Dirección de Gestión Jurídica

Bogotá, D.C.

100202208 – 0405

**Ref:** Radicado número 001799 del 21/01/2019

De conformidad con los artículos 19, 20 y 38 del Decreto 4048 de 2008, es función de esta Dirección 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.

A través del escrito de la referencia, Marcela Gómez Martínez, Jefe de la Oficina Asesora de Jurídica (E) del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, remite por competencia a esta Dirección, la comunicación por usted dirigida a la Presidencia de la República, de fecha 22 de diciembre de 2018, en la que somete a consideración un análisis de la pertinencia del artículo 10 del Proyecto de Ley 240 Cámara y 198 Senado, de 2018, que posteriormente se convirtió en Ley 1943 del mismo año, que modificó el numeral 1 del artículo 476 del Estatuto Tributario, con el fin de objetar el proyecto de ley que aprobara el Congreso de la República.

Como entidad científico gremial, manifiesta su preocupación frente al texto aprobado del artículo 10 de la Ley 1943 de 2018, teniendo en cuenta que *“… muchos de los pacientes que acuden a los servicios de los cirujanos plásticos miembros de la Sociedad, lo hacen motivados por una afectación psicológica o social derivada de los diferentes tipos de deformidades, para los cuales la cirugía plástica estética es una respuesta que les permite corregir aquello que les aqueja y que muchas veces les produce aislamiento social, disminución de su capacidad laboral o detrimento de su adaptabilidad. La corrección quirúrgica de esas deformidades les mejora su autoestima y por ende pueden lograr una mejor adaptación social y laboral…”.*

Señala que Colombia, al igual que sesenta y un (61) países más, *“… firmó la definición de salud de la Organización Mundial de la Salud, OMS, el 22 julio de 1946 (Official Records of the World Health Organization, No. 2, p 100) en Nueva York y que entró en vigor el 7 de abril de 1948: “La salud es un estado de completo bienestar físico, mental y social, y no solamente la ausencia de afecciones o enfermedades”,* definición que no ha sido modificada desde 1948, afirma.

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

De conformidad con el numeral 12 del artículo 150 de nuestra Constitución Política le corresponde al Congreso hacer las leyes y, por medio de ellas, establecer contribuciones fiscales, y excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezce (sic) la ley.

La potestad legislativa en materia tributaria entonces, por mandato constitucional, se encuentra radicada en el Congreso de la República, que la ejerce según la política tributaria que se defina como la más conveniente para lograr los fines del Estado.

La facultad de configuración legislativa, como en reiteradas oportunidades lo ha señalado la Honorable Corte Constitucional *“es lo bastante amplia y discrecional como para permitirle fijar los elementos básicos de cada gravamen atendiendo a una política tributaria que el mismo legislador señala, siguiendo su propia evaluación, sus criterios y sus orientaciones en torno a las mejores conveniencias de la economía y de la actividad estatal”.* (Sentencia C-222 de 1995)

La facultad de configuración atribuida al legislador comprende, además de la competencia para establecer tributos, la potestad para establecer beneficios tributarios bien sea como exenciones, exclusiones, descuentos o deducciones, quien la debe ejercer dentro del marco de política fiscal, económica o social.

En ejercicio de esta facultad y frente al tema planteado, vale la pena mencionar que, varios ponentes y coordinadores del proyecto de ley debatieron sobre las exclusiones del impuesto sobre las ventas a las cirugías estéticas o de tipo cosmético, como consta en la Ponencia para primer debate del Proyecto de Ley No. 240/2018 (Cámara) y 197/2018 (Senado) *“Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones.”*

Es así como en la justificación del Pliego de modificaciones, se señaló que producto de los comentarios recibidos de las asociaciones gremiales, la ciudadanía y la academia, y de las propuestas y debates que se presentaron, se hicieron reformas al proyecto de ley, dentro de las cuales se encuentran la inclusión en el artículo 11, la modificación al numeral primero del artículo 476 del Estatuto Tributario, con el fin de exceptuar de la exclusión del impuesto sobre las ventas *“las cirugías estéticas y los tratamientos de belleza”*, de manera general.

Posteriormente, en el informe de ponencia para segundo debate en plenaria del Senado de la República del mencionado proyecto de ley, se afirmó que en las reuniones de ponentes y coordinadores se estudiaron las proposiciones que fueron dejadas como constancia por los congresistas durante el primer debate, dentro de las que se encontraba la relacionada con las cirugías estéticas, y respecto de la cual se advertía que: *“debía diferenciarse entre aquellas con fines puramente cosméticos de aquellas con fines reconstructivos”*, para lo cual se aclaró que estas últimas se encontraban cubiertas por el Plan de Beneficios en Salud o, por lo menos, por aquellas tecnologías no cubiertas en el Plan de Beneficios, razón por la cual, no estaban gravadas con el impuesto sobre las ventas.

En la justificación al pliego de modificaciones al texto del proyecto de ley aprobado en primer debate, en relación con este tema, se señaló:

Se aclara que están excluidas las cirugías plásticas reparadoras o funcionales, de conformidad con las definiciones adoptadas por el Ministerio de Salud y Protección Social.

Más adelante, en la misma ponencia para segundo debate ante la plenaria del H. Senado de la República del Proyecto de Ley 240/2018 (Cámara) y 197/2018 (Senado), se propuso el siguiente texto que, posteriormente fue el aprobado y forma parte de la Ley 1943 de 2018, así:

**ARTÍCULO 476. SERVICIOS EXCLUIDOS DEL IMPUESTO A LAS VENTAS –IVA.** Se exceptúan del impuesto los siguientes servicios y bienes relacionados:

1. Los servicios médicos, odontológicos, hospitalarios, clínicos y de laboratorio, para la salud humana. Se exceptúan de esta exclusión:

a. Los tratamientos de belleza.

b. Las cirugías estéticas diferentes de aquellas cirugías plásticas reparadoras o funcionales, de conformidad con las definiciones adoptadas por el Ministerio de Salud y Protección Social.

…

Las cirugías plásticas reparadoras o funcionales y las cirugías estéticas a las que hace referencia la disposición parcialmente transcrita, se encuentran reguladas en el artículo 8° de la Resolución 0005857 de 26 de diciembre de 2018 *“Por la cual se actualiza integralmente el Plan de Beneficios en Salud con cargo a la Unidad de Pago por Capitación (UPC)”*, expedida por el Ministerio de Salud y Protección Social, vigente a partir del 1 de enero de 2019, en los siguientes términos:

**Artículo 8. Glosario.** Para efectos de facilitar la aplicación y dar claridad al presente acto administrativo, se toman como referencia los siguientes términos, sin que estos definan la financiación o ampliación de los mismos dentro del Plan de Beneficios en Salud con cargo a la UPC, así:

…

**7. Cirugía plástica estética, cosmética o de embellecimiento:** Procedimiento quirúrgico que se realiza con el fin de mejorar o modificar la apariencia o el aspecto del paciente sin efectos funcionales u orgánicos.

**8. Cirugía plástica reparadora o funcional:** Procedimiento quirúrgico que se practica sobre órganos o tejidos con la finalidad de mejorar, restaurar o restablecer la función de los mismos, o para evitar alteraciones orgánicas o funcionales. Incluye reconstrucciones, reparación de ciertas estructuras de cobertura y soporte, manejo de malformaciones congénitas y secuelas de procesos adquiridos por traumatismos y tumoraciones de cualquier parte del cuerpo.”

De acuerdo con lo anterior, se observa que el beneficio tal como fue consagrado comprende una amplia gama de cirugías que se encuentran excluidas del impuesto sobre las ventas, gravando las estéticas diferentes de aquellas cirugías plásticas reparadoras o funcionales.

La H. Corte Constitucional en reiteradas oportunidades se ha pronunciado en torno a la diferencia que existe entre las cirugías reparadoras o funcionales y otros tipos de cirugías, manifestando:

**Exclusiones de servicios o atenciones en salud. Distinción entre los procedimientos estéticos y los procedimientos funcionales en el Plan de Beneficios en Salud.**

…

Ahora bien, como se observa, la primera exclusión expresa de los beneficios en salud que no podría ser cubierta con cargo a los recursos del Plan de Beneficios en Salud, son todos aquellos servicios médicos con fines cosméticos o suntuarios que no tengan relación alguna con la recuperación, restablecimiento o mantenimiento de la capacidad funcional o vital de las personas. En este punto, resulta de vital importancia hacer claridad en torno a las diferencias existentes entre una atención médica con fines cosméticos o de embellecimiento y aquellas de carácter funcional.

…

En desarrollo de esta premisa, el artículo 8 de la Resolución en cita consagra una distinción entre la cirugía cosmética o de embellecimiento y la cirugía reparadora o funcional, en los siguientes términos:

***“7. Cirugía plástica estética, cosmética o de embellecimiento:*** *Procedimiento quirúrgico que se realiza con el fin de mejorar o modificar la apariencia o el aspecto del paciente sin efectos funcionales u orgánicos.*

***8. Cirugía plástica reparadora o funcional:*** *Procedimiento quirúrgico que se practica sobre órganos o tejidos con la finalidad de mejorar, restaurar o restablecer la función de los mismos, o para evitar alteraciones orgánicas o funcionales. Incluye reconstrucciones, reparación de ciertas estructuras de cobertura y soporte, manejo de malformaciones congénitas y secuelas de procesos adquiridos por traumatismos y tumoraciones de cualquier parte del cuerpo.”*

*…*

A partir de este tipo de lineamientos se puede advertir que en el tema concreto de las cirugías plásticas existen dos tipos de intervenciones quirúrgicas muy distintas. Por una parte, las consideradas de carácter cosmético, de embellecimiento o suntuarias, cuya finalidad última es la de modificar o alterar la estética o apariencia física de una parte del cuerpo con el fin de satisfacer el concepto subjetivo que la persona que se somete a este tipo de intervenciones tiene sobre el concepto de belleza. Por otra parte, se encuentran aquellas intervenciones quirúrgicas cuyo interés es el de corregir, mejorar, restablecer o reconstruir la funcionalidad de un órgano con el fin de preservar el derecho a la salud dentro de los parámetros de una vida sana y digna, así como también con el fin contrarrestar las afecciones psicológicas que atentan también contra del derecho a llevar una vida en condiciones dignas.

Es entendible en consecuencia que las cirugías plásticas con fines meramente estéticos no pueden estar cubiertas por el Plan de Beneficios en Salud (antes Plan Obligatorio de Salud), como en efecto así se contempla.

…

Esta Corte indicó en la Sentencia T-392 de 2009 que *“[Desde] un punto de vista científico una cirugía plástica reconstructiva tiene fines meramente ‘estéticos’ o ‘cosméticos’ cuando, ‘es realizada con la finalidad de cambiar aquellas partes del cuerpo que no son satisfactorias para el paciente’, mientras que, es reconstructiva con fines funcionales cuando ‘está enfocada en disimular y reconstruir los efectos destructivos de un accidente o trauma’. La cirugía reconstructiva hace uso de técnicas de osteosíntesis, traslado de tejido mediante colgajos y trasplantes autólogos de partes del cuerpo sanas a las afectadas.”*

Aunado a lo anterior, habrá de tenerse en cuenta que una cirugía será considerada como estética o funcional a partir de una valoración o dictamen científico debidamente soportado, y no en consideraciones administrativas o financieras de las EPS o las subjetivas del paciente que reclama la atención. Queda claro entonces, que las cirugías estéticas se encuentran expresamente excluidas del PBS, mientras que las reconstructivas o funcionales si (sic) entienden incluidas y a cargo de las EPS…” (Sentencia T-579/17 de dieciocho (18) de septiembre de dos mil diecisiete (2017), Sala Séptima de Revisión de tutelas de la Corte Constitucional, Magistrada Ponente: Cristina Pardo Schlesinger).

…

3.6.3. Como consecuencia de lo expuesto, en reiterada jurisprudencia, la Corte ha señalado que existen dos modalidades distintas de cirugías plásticas que persiguen propósitos disímiles. Así, por una parte, se encuentran los procedimientos *cosméticos o de embellecimiento*, cuando lo que se busca es mejorar tejidos sanos para cambiar o modificar la apariencia física de una persona; y por la otra, los procedimientos *funcionales o reconstructivos,* que apuntan a corregir alteraciones que afecten el funcionamiento de un órgano o a impedir afecciones psicológicas que le impiden a una persona llevar una vida en condiciones dignas. Por mandato regulatorio, en el primer caso, es claro que los procedimientos meramente estéticos o cosméticos que persigan fines de embellecimiento no están cubiertos por el Plan de Beneficios en Salud (antes Plan Obligatorio de Salud); mientras que, en el segundo, por tratarse de un problema funcional, es procedente su realización a través de las EPS, siempre y cuando se cuente con una orden médica que así lo requiera, prescrita por un profesional vinculado con la Entidad Promotora de Salud.

Respecto de la diferencia entre una cirugía con fines estéticos y una con fines reconstructivos, en la Sentencia T-392 de 2009, se indicó que:

*“[Desde] un punto de vista científico una cirugía plástica reconstructiva tiene fines meramente ‘estéticos’ o ‘cosméticos’ cuando, ‘es realizada con la finalidad de cambiar aquellas partes del cuerpo que no son satisfactorias para el paciente’, mientras que, es reconstructiva con fines funcionales cuando ‘está enfocada en disimular y reconstruir los efectos destructivos de un accidente o trauma’. La cirugía reconstructiva hace uso de técnica de osteosíntesis, traslado de tejidos mediante colgajos y trasplantes autólogos de partes del cuerpo sanas a las afectadas.”*

*…*

3.6.4. En conclusión, las cirugías plásticas se encuentran excluidas del Plan de Beneficios en Salud, en aquellos casos en que buscan mejorar un aspecto físico con el cual las personas no están conformes, no ocurre lo mismo cuando tienen fines reconstructivos funcionales, caso en el cual se entienden incluidas y deberán ser realizadas por las EPS…”. (Sentencia T-592/16, Sala Segunda de Revisión de la Corte Constitucional, veintiocho (28) de octubre de dos mil dieciséis (2016), Expediente T-5609915, Magistrado Ponente: Luis Guillermo Guerrero Pérez).

La diferencia que existe entre las cirugías plásticas reparadoras o funcionales y las cirugías estéticas diferentes de estas, de acuerdo a la regulación expedida por el Ministerio de Salud y Protección Social y el desarrollo jurisprudencial, son algunas de las razones que justifican la excepción a la exclusión efectuada por el legislador en el literal b. del numeral 1 del artículo 476 del Estatuto Tributario.

Las cirugías plásticas reparadoras o funcionales, consideradas por la Corte Constitucional, como ya se señaló, como *“aquellas intervenciones quirúrgicas cuyo interés es el de corregir, mejorar, restablecer o reconstruir la funcionalidad de un órgano”* cumple con el fin que la misma Corporación señala de *“preservar el derecho a la salud dentro de los parámetros de una vida sana y digna, así como también con el fin contrarrestar las afecciones psicológicas que atentan también contra del derecho a llevar una vida en condiciones dignas…”,* aspectos estos últimos a los que alude en su escrito.

Finalmente, resulta pertinente recordar que en virtud del principio de legalidad consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política, las exoneraciones o exclusiones son de interpretación restrictiva y se concretan a las expresamente señaladas por la ley, por lo que de acuerdo con lo expuesto, únicamente se encuentran excluidas del impuesto sobre las ventas las cirugías plásticas reparadoras o funcionales, de conformidad con las definiciones adoptadas por el Ministerio de Salud y Protección Social y el desarrollo constitucional.

Esperamos de esta manera, dar respuesta a su petición.

Atentamente,

**LILIANA ANDREA FORERO GÓMEZ**

Directora de Gestión Jurídica