**OFICIO Nº 966 [016386]**

**25-06-2018**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C.

100208221- 000966

Señora:

**ELIZABETH MORALES BARRERA**

Aviatur

Avenida 19 No 4 – 62

elizabethmorales@aviatur.com

Bogotá D.C.

**Ref:** Radicado 000151 del 17/05/2018

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Tema** |   |   | Impuesto a las ventas |
| **Descriptores** |   |   | EXCLUSIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTASServicios Excluidos |
| **Fuentes formales** |   |   | Numerales 3 y 8 del artículo 476 del Estatuto Tributario. |

Cordial saludo, Sra. Elizabeth Morales.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 es función de esta Subdirección absolver de modo general las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta entidad.

En comienzo es necesario explicar que las facultades de esta dependencia se concretan en la interpretación de las normas atrás mencionadas, razón por la cual no corresponde en ejercicio de dichas funciones prestar asesoría específica para atender casos particulares que son tramitados ante otras dependencias o entidades ni juzgar o calificar las decisiones tomadas en las mismas.

En igual sentido, los conceptos que se emiten por este despacho tienen como fundamento las circunstancias presentadas en las consultas y buscan atender los supuestos de hecho y derecho expuestos en estas; por ello, se recomienda que la lectura del mismo se haga en forma integral para la comprensión de su alcance, el cual no debe extenderse a situaciones diferentes a las planteadas y estudiadas.

Se informa en el escrito de petición que se considera que el Concepto 53324 de 2014 hace referencia a gastos administrativos indicando que los gastos que se ejecuten con recursos provenientes de las Unidades de Pago por Capitación UPC, tendrían el tratamiento de excluidos.

Y que la inquietud es: si los servicios de traslados aéreos, terrestres y marítimos y el alojamiento de personal administrativo relacionado con las actividades de las EPS ¿están excluidos de IVA?

Sobre el asunto es necesario realizar las siguientes precisiones:

1.- Mediante Oficio con 053324 de septiembre 3 de 2014 se atendió la consulta en lo competencia de la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina. En dicho documento se realizó explicación del tema de recursos del sistema de acuerdo con sentencia de la Corte Constitucional, por lo tanto, no corresponde aceptar la conclusión que menciona la consultante; en tanto, se encuentra fuera del contexto en que se explicó por dicha Corporación. Para precisar se transcribe el aparte correspondiente y se sugiere a la consultante que realice la lectura integral del documento que es de su conocimiento:

19- Conforme a lo anterior, es reiterada la jurisprudencia de esta Corte Constitucional que reconoce el carácter parafiscal de los recursos a la seguridad social en salud y su destinación específica, conforme al artículo 48 de la Carta, precisamente debido al fin constitucional de asegurar la vigencia y prosperidad del sistema de seguridad social en salud. **Este carácter de esos recursos ha permitido que se haga extensiva la exención tributaria a recursos del sistema relacionados con transacciones entre las IPS y las ARS, y entre estas últimas con las EPS. –como se dio en el caso del gravamen a las transacciones financieras-. Igualmente esta doctrina ha precisado que estos dineros del sistema de seguridad social no pueden estar sometidos a impuestos, puesto que esos gravámenes harían que parte de los recursos de la seguridad social no estuvieran destinados específicamente a financiar la seguridad social ya que, debido a los tributos, serían en la práctica trasladados al presupuesto general y terminarían sufragando otros gastos, lo cual vulnera el perentorio mandato del artículo 48 superior, según el cual, "no se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella."** (Negrillas y reslatado fuera del tesxto (sic)).

21. Para iniciar el estudio, la Corte parte del texto normativo acusado, el cual establece que están exentas del impuesto al gravamen a los movimientos financieros las *"operaciones financieras realizadas con recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, de las EPS y ARS diferentes a los que financian gastos administrativos (..)."*

Como se desprende de la misma norma, esta hace alusión a las operaciones financieras realizadas con los recursos del sistema de seguridad social puesto que el encabezado de la disposición excluye de dicho gravamen las operaciones financieras de las EPS y ARS realizadas *“con recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud”.* En principio y acorde a su tenor literal, están exentas del impuesto las operaciones que tengan que ver con estos recursos, salvo aquellas *"operaciones financieras realizadas con recursos del Sistema ... que financian gastos administrativos”.*

Así, de la disposición normativa puesta a consideración de la Corte se desprende claramente que el Legislador establece dos categorías de recursos del sistema de seguridad social en salud: i) aquella que implica gastos de administración del sistema, para aplicarle a esta categoría el impuesto y; ii) aquella que implica los demás gastos o responsabilidades del sistema, recursos estos últimos que se encuentran exentos.

22- La pregunta que se hacen algunos de los intervinientes es si el Legislador válidamente puede distinguir de esta forma los recursos del sistema y establecer dos categorías separadas con un tratamiento diverso, o si estos ingresos constituyen un todo inescindible, con una vocación única al servicio del sistema, que no pueden ser subdivididos de esta forma.

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, estos no podrían ser llevado a cabo. Este punto ya había sido señalado por esta Corte frente a una demanda que cuestionaba que una parte de la UPC fuera dedicada a gastos administrativos de las ARS, pues el actor consideraba que de esa manera se desviaban recursos de la seguridad social a otros propósitos. La Corte rechazó ese cargo y dijo al respecto:

*"En tal contexto, ¿sería razonable suponer que la financiación de esa labor administrativa es un desvío de los recursos de salud? Obviamente que no, pues sin esas tareas de coordinación, no sería posible la realización eficiente de los actos médicos.*

*(…)*

*En tal contexto, no es razonable suponer que los gastos en que incurran las ARS para llevar a cabo su labor de administración del RS, y la legitima ganancia que esas entidades tienen derecho a obtener (Ver Sentencia SU-480 de 1997. MP Alejandro Martínez Caballero. Fundamento 7), representen una desviación de los recursos de seguridad social. Otra cosa seria que la ley autorizara a esas entidades a utilizar esos fondos para labores sin relación con la prestación de los servicios de salud en el RS. Pero ello no es así, ya que, como bien lo destacan varios intervinientes, el ordenamiento ha sido cuidadoso en evitar que esos dineros se confundan con el presupuesto general de las ARS. Estas entidades deben diferenciar los recursos provenientes del RS de sus dineros propios, de conformidad con lo señalado tanto en el numeral 5 del artículo 24 como en el artículo 25 del Decreto 1895 de 1994, precisamente para asegurar que los recursos de seguridad social no sean destinados a otros fines”.*

**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 prohibición prevista en el artículo 48 superior.** (Negrillas y resaltado fuera del texto)

24- Nótese que en materia de tasas, esta Corporación consideró viable destinar unos recursos del sistema, al cubrimiento de los gastos relacionados con el control mismo de la actividad realizada por las entidades que conforman el régimen de seguridad social, a través de la Superintendencia de Salud. Sin embargo, el fundamento de esta consideración fue precisamente que tales recursos contribuían a hacer más efectivo, eficiente y operante el sistema en la medida en que el control era connatural a él.

En este caso concreto, por el contrario, los recursos separados al interior del sistema que supuestamente corresponden a gastos administrativos son retirados del sistema y destinados a engrosar el presupuesto nacional, circunstancia que afecta financieramente y en cuanto a su propósito, la seguridad social.

25. En este sentido, es pertinente recordar que, conforme a las disposiciones legales, y en especial, al artículo 182 de la Ley 100 de 1993, los ingresos de las EPS surgen de los recaudos que estas hacen en cuanto a las cotizaciones que reciben de los afiliados y de la UPC que reciben por concepto de reconocimiento a los servicios prestados. En ese orden de ideas, si bien en virtud de esta norma, los recursos de la seguridad social y de los propios de las EPS deben estar separados en cuentas independientes, es importante resaltar que la expresión acusada no hace referencia a los recursos propios de las EPS o ARS, como impropiamente los consideran algunos de los intervinientes, sino que hace alusión claramente a los gastos administrativos de esas entidades financiados con dineros del sistema de seguridad social puesto que, como ya se explicó, la disposición parcialmente acusada excluye del gravamen las operaciones financieras de las EPS y ARS realizadas *"con recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud”*

Así las cosas, y de acuerdo con lo trascrito, no es cierto que todos los gastos de las EPS se encuentren excluidos del Impuesto sobre las ventas, ni se puede afirmar que todos los gastos de las EPS, se encuentran directamente relacionados con los servicios del POS.

Sobre los servicios excluidos se enviaron sendos oficios que dan cuenta de los servicios que se encuentran excluidos de acuerdo con la doctrina.

Debe reiterarse que los servicios que contraten las EPS con recursos propios y la prestación de servicios distintos de los expresamente indicados en los numerales 3 y 8 del artículo 476 del Estatuto Tributario, se someten a las reglas generales del IVA, de acuerdo con su naturaleza, y, en consecuencia, son gravados si no se encuentran expresamente excluidos del impuesto.

Sin perder de vista que en la prestación de servicios gravados y la venta de bienes sujetos al IVA el responsable está obligado a liquidar y facturar el gravamen correspondiente.

2.- En relación con la pregunta particular de servicios de transporte, debe tenerse en cuenta que los servicios de transporte público, terrestre, fluvial y marítimo de personas se encuentra excluido de acuerdo con el artículo 476 del Estatuto Tributario, sin que importe que sean prestados a una EPS:

**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.

2. El servicio de transporte público, terrestre fluvial y marítimo de personas en el territorio nacional, y el de transporte público o privado nacional e internacional de carga marítimo, fluvial, terrestre y aéreo. Igualmente, se exceptúan el transporte de gas e hidrocarburos.

(…)

Sobre este tema y otros relacionados se remiten los Oficios 019658 de 25 de julio de 2017 y 007442 de 3 abril de 2017.

2.1.- Por otra parte, el servicio de transporte aéreo se encuentra gravado porque no está expresamente excluido y de acuerdo con artículo 431 del Estatuto Tributario se habla de causación del IVA en el servicio de transporte aéreo, sumado al artículo 461 ibídem que habla de la base gravable. En esa medida ninguno de estos dos artículos se refiere a ingresos por servicios excluidos. Teniendo en cuenta que tal como lo señala el literal c) del artículo 420 del Estatuto Tributario, está gravada la prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior, con excepción de los expresamente excluidos.

En este contexto, no puede considerarse excluido el servicio de transporte aéreo que se preste a personas, a una EPS o a personal administrativo de una EPS.

2.2.- Acerca del tema de servicio de alojamiento debe señalarse que no se encuentra expresamente excluido en ningún caso y, por tanto, al tratarse de un servicio que no tiene una tarifa especial corresponde aplicar la tarifa general del 19% sobre las ventas.

Por tanto, no se encuentra excluido el servicio de alojamiento que se preste a una persona, a una EPS o a personal administrativo de una EPS.

Atentamente,

**PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

Dirección de Gestión Jurídica UAE-DIAN