**DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**  
**OFICIO 016498**  
**20-03-2013**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Doctor  
**DANNY MANUEL MOSCOTE ARAGÓN**  
Representante Legal  
Salud Total EPS

**Tema:** Impuesto a las Ventas  
**Descriptores:** Servicios Excluidos del Impuesto a las Ventas  
**Fuentes Formales:** Artículo 420 y 476 del Estatuto Tributario, Artículo 1 Decreto 841 de 1998, Artículo 7 Decreto 806 de 1998, Ley 100 de 1993, Artículo 48 Constitución Política.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, y la Orden Administrativa 000006 de 2009, es función de esta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la entidad.

Solicita en su escrito se le absuelva la siguiente inquietud ¿Están excluidos del impuesto sobre las ventas los servicios prestados por los operadores de información contratados por las EPS para realizar recaudos a través de la PILA, teniendo en cuenta que los mismos son cancelados con recursos provenientes de las UPC, que pertenecen al Sistema General de Seguridad Social en Salud, tienen carácter de parafiscales y por tanto son de destinación específica?

Baste señalar que el impuesto sobre las ventas se causa en la prestación de los servicios o en la venta de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente, independientemente de la calidad de las personas que intervienen en la operación.

La doctrina vigente contenida en el concepto 037397 del 20 de junio de 2005, emitida por este Despacho, hace una exposición suficiente sobre el tema objeto de consulta la que por considerarse pertinente, se transcribe:

“En el escrito de la referencia solicita usted se precise si conforme al Pronunciamiento número 06762 del 9 de febrero de 2005, las EPS, al adquirir bienes y/o servicios sujetos al IVA, se encuentran o no obligadas a cancelar dicho impuesto.

Estudiado el punto en consulta es necesario tener presente, en primer lugar, que el impuesto sobre las ventas es un impuesto de carácter real, vale decir que se causa por la venta de bienes y la prestación de servicios que la ley define como gravados, independientemente de la calidad de la persona o entidad que venda el bien o preste el servicio y de la calidad de la persona o entidad que lo adquiera o contrate, según el caso. Asimismo, el IVA es un impuesto de régimen general, es decir, un impuesto en el que la regla general es la causación del gravamen y la excepción la constituyen las exclusiones expresamente consagradas en la ley. En estas condiciones, las exclusiones del IVA son taxativas, de tal forma que los bienes y servicios que no se encuentren expresamente exceptuados del tributo se encuentran gravados.

Ahora bien, en materia de servicios se encuentran excluidos del IVA los señalados expresamente en el artículo 476 del Estatuto Tributario, entre los cuales se encuentran los servicios médicos, odontológicos, hospitalarios, clínicos y de laboratorio para la salud humana, los planes y servicios de salud y los servicios vinculados con la seguridad social de acuerdo con lo previsto en la Ley 100 de 1993 (numerales 1, 3 y 8).

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.

De acuerdo con lo señalado por la H’ Corte Constitucional en la sentencia C-828 de 2001, con ponencia del magistrado Jaime Córdoba Triviño, “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” (resaltado fuera de texto).

La misma sentencia precisa que “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”.

Asimismo, en la Sentencia C-1040 de 2003, con ponencia de la Magistrada Clara Inés Vargas Hernández, la honorable Corte señaló:

“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.

“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. (…) (Resaltado fuera de texto).

En los términos de la ley y la jurisprudencia, los recursos correspondientes a las unidades de pago por capitación (UPC) que administran las EPS y las ARS están destinados exclusivamente a la prestación de los servicios de salud previstos en el plan obligatorio de salud. El plan obligatorio de salud (POS) se define, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7 del Decreto 806 de 1998, como “***el conjunto básico de servicios de atención en salud*** a que tiene derecho, en caso de necesitarlos, todo afiliado al Régimen Contributivo que cumpla con las obligaciones establecidas para el efecto y que están obligadas a garantizar a sus afiliados las Entidades Promotoras de Salud (…)”.

Los servicios que corresponden al plan obligatorio de salud (POS) son exclusivamente los que de manera expresa señalan los numerales 3 y 8 del artículo 476 del Estatuto Tributario, en concordancia con el numeral 1 del literal a) del artículo 1 del Decreto Reglamentario 841 de 1998 (estos últimos definidos como servicios vinculados a la seguridad social), los cuales pueden ser prestados o contratados por las EPS y las ARS.

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. En otras palabras, la exoneración de impuestos para los recursos del POS, a que hacen referencia los fallos de la honorable Corte Constitucional citados en el presente concepto, para efectos del IVA, coincide con las exclusiones del gravamen expresamente contempladas en los numerales 3 y 8 del artículo 476 del Estatuto Tributario y en el numeral 1 del literal a) del artículo 1 del Decreto 841 de 1998.

Finalmente, es importante destacar, como lo ha señalado la misma Corte Constitucional, que los recursos propios que manejan las EPS y las ARS no están cobijados por la exoneración general de tributos, en tanto que no tienen el carácter de rentas parafiscales. Al respecto, ha precisado la honorable corporación:

“26. La Corte considera que los recursos propios de las EPS y ARS producto de sus ganancias, de los contratos de medicina prepagada, publicidad y demás actividades son ingresos que pueden ser gravados ya que específicamente esos dineros no son de la seguridad social. Esta tesis la ha sostenido la Corte en múltiples oportunidades, en la medida en que estos, al no ser recursos del sistema sino propios de la actividad mercantil de estas entidades, no llevan implícita la destinación específica dirigida específicamente hacia la protección de la salud. En este sentido, nada limita al legislador para que decida gravar este tipo de recursos, que se insiste, no forman parte del sistema de seguridad social y por ende no tienen que ver con los gastos propios de la actividad compleja que suscita el engranaje de la seguridad social. Son los recursos después del ejercicio los que claramente están en cabeza de la EPS o de la ARP, y sobre ellos es libre el legislador para imponer los gravámenes que consideren necesarios, respetando evidentemente los principios tributarios y los criterios de proporcionalidad”. (Sentencia C-824 de 2004 M. P. Rodrigo Uprimny Yepes).

En estas condiciones, los servicios que contraten las EPS y las ARS con recursos propios o para la prestación de servicios distintos de los expresamente indicados en los numerales 3 y 8 del artículo 476 del Estatuto Tributario y en el numeral 1 del literal a) del artículo 1 del Decreto 841 de 1998, 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. No sobra recordar que tanto en la prestación de servicios gravados como en la venta de bienes sujetos al IVA el responsable está obligado a liquidar y facturar el gravamen correspondiente.

En los anteriores términos se absuelve la consulta formulada y se aclara el Concepto número 06762 del 9 de febrero de 2005.”

Obsérvese que el legislador ha previsto los servicios vinculados con la seguridad social que se encuentran exeptuados del impuesto sobre las ventas, quiere ello decir, que no son todos los servicios que se presten y que se paguen con el criterio expresado en la consulta, sino aquellos que tengan por objeto directo efectuar las prestaciones propias del POS, los que el legislador ha previsto como tales en la legislación respectiva, que para el caso en estudio, no son otros que los mencionados en el numeral 1 del literal a) del artículo 1 del Decreto 841 de 1998, modificado por el Decreto 379 de 2007, en concordancia con lo consagrado en los numerales 3 y 8 del artículo 476 del Estatuto Tributario.

Cordialmente,

**LEONOR EUGENIA RUÍZ DE VILLALOBOS**  
Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

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