

7.2

Bogotá D.C., 26 de marzo de 2015

010873

Doctora
Karen Leslien Luna Camacho
Secretaria de Hacienda Departamental
Gobernación del Amazonas
Calle 10 No. 10 – 77
Leticia – Amazonas

Asunto : Oficio No. 1-2015-022885 del 24 de marzo de 2015
Tema : Estampillas
Subtema : Sujetos Pasivos

Cordial saludo Doctora Luna:

Mediante escrito radicado en este Ministerio con el número y en la fecha del asunto solicita usted le informemos de los últimos conceptos emitidos para la aplicación de estampillas a los recursos provenientes del Sistema General de Participaciones para la atención del régimen subsidiado, salud pública o la atención de la población pobre y vulnerable.

Previo a la atención de sus interrogantes es menester precisar que las respuestas ofrecidas por esta Dirección se efectúan de manera general y abstracta en los términos y con los alcances de los artículos 14-2 y 28 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, de manera que no son obligatorias ni vinculantes y no comprometen la responsabilidad de este Ministerio.

En relación con el tema objeto de consulta, esta Dirección manifestó su posición al respecto al Ministerio de Salud y Protección Social, con la intención de unificar los criterios aplicables a nivel institucional sobre este tema. Fue así como esa cartera, mediante Oficio Radicado No. 201411601066521 del 23 de julio de 2014, analizó el tema y concluyó lo siguiente:

*"[...] Como corolario de todo lo expuesto, a la fecha no se encuentra vigente la Circular 064 de 2010, de la Superintendencia Nacional de Salud, **siendo aplicable al tema objeto de consulta lo expuesto por la Subdirección de Fortalecimiento Institucional Territorial de la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en el Oficio número 2-2013-020351 del 14 de junio de 2013, antes referido, en el cual se precisa como sujeto pasivo de tales impuestos a los proveedores de bienes y servicios que no hacen parte del sistema de salud, independientemente de la fuente de pago. [...]"***
(Negrillas nuestras)

En mérito de lo anterior, esta Dirección, con apoyo en lo expresado por el Ministerio de Salud y de la Protección Social reitera la posición expresada en el referido Oficio 2-2013-020351 de 2013, dirigido a la Superintendencia Nacional de Salud, posición que, dicho sea de paso, se fundamenta en la jurisprudencia del Consejo de Estado. Al efecto se expresó en el precitado oficio:

“[...] Recientemente el Consejo de Estado, Sección Cuarta, en sentencia del 1 de noviembre de 2012, radicación 18092, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, dijo lo siguiente en un proceso tributario relativo al impuesto de industria y comercio:

“De acuerdo con lo expuesto, la Sala debe determinar si las actividades desarrolladas por la parte actora en el Distrito Capital de Bogotá, durante los periodos objeto de la controversia, en efecto, hacen parte del servicio público de salud y si, por consiguiente, no estaban sujetas al impuesto de industria y comercio, según lo establecido en el literal d) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 o si, por el contrario, corresponden a una actividad comercial gravada con el impuesto de industria y comercio.

De conformidad con el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, el impuesto de industria y comercio se genera por el ejercicio de actividades comerciales, industriales o de servicios dentro del ámbito territorial de un municipio.

El sujeto pasivo del tributo es la persona que realiza el hecho imponible, salvo que la ley la exceptúe expresamente del cumplimiento de esta obligación, tal como ocurre para los eventos previstos en el literal d) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, que excluye del impuesto a los hospitales adscritos al Sistema Nacional de Salud y, que para los efectos pertinentes dispone:

“Artículo 39. *No obstante lo dispuesto en el artículo anterior continuarán vigentes:*

(...)

2. Las prohibiciones que consagra la Ley 26 de 1904; además, subsisten para los Departamentos y Municipales las siguientes prohibiciones:

(...)

d) La de gravar con el impuesto de Industria y Comercio, los establecimientos educativos públicos, las entidades de beneficencia, las culturales y deportivas, los sindicatos, las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, los partidos políticos y los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud;” (...).

La Ley 14 de 1983, modificada parcialmente por la Ley 50 de 1984, lo siguiente:

“Artículo 11. *Cuando las entidades a que se refiere el artículo 39, numeral 2º, literal d) de la Ley 14 de 1983 realicen actividades industriales o comerciales serán sujetos del impuesto de industria y comercio en lo relativo a tales actividades.”*

En el Distrito Capital de Bogotá, el Decreto 352 de 2002 regula el impuesto de industria y comercio con sujeción a las directrices establecidas por la Ley 14 de 1983. En esa jurisdicción se gravan, de igual forma, con este tributo, las actividades industriales, comerciales y de servicios.

(...)

El alcance de la expresión Sistema Nacional de Salud, al que hacen referencia tanto la Ley 14 de 1983 como el Decreto 352 de 2002, debe entenderse en contexto con las modificaciones introducidas por la Ley 10 de 1990 y, de manera particular, por la Ley 100 de 1993.

El artículo 4º de la Ley 10 de 1990 estableció que el Sistema de Salud comprende los procesos de fomento, prevención, tratamiento y rehabilitación y que de él forman parte, tanto el conjunto de entidades públicas y privadas del sector salud, como también, en lo pertinente, las entidades de otros sectores que inciden en los factores de riesgo para la salud.

La Ley 100 de 1993, en concordancia con lo establecido en los artículos 48, 49 y 365 de la Constitución Política organizó el sector salud, bajo el nombre de Sistema de Seguridad Social en Salud, orientado bajo el criterio de que la salud es un servicio público esencial, a cargo del Estado y que debe prestarse bajo los principios de universalidad, solidaridad, unidad, integralidad y participación que, en todo caso, puede ser prestado por particulares.

De conformidad con el artículo 48 de la Carta Política, la seguridad social es un servicio público obligatorio e irrenunciable. Como servicio, puede ser prestado por entidades públicas o privadas, pero siempre bajo la dirección, coordinación y control del Estado.

Según el artículo 155 de la Ley 100 de 1993, forman parte del Sistema de Seguridad Social en Salud, entre otras entidades, las Entidades Promotoras de Salud, en calidad de organismos de administración y financiación y las Instituciones Prestadoras de Salud, como prestadoras del servicio público de salud.

De acuerdo con las anteriores normas, cuando el literal d) del No. 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 dispone que no están sujetos al impuesto de industria y comercio "...los servicios prestados por los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud", debe entenderse que, en la actualidad, se refiere al servicio público de salud cuya prestación debe garantizar el Estado a través de las instituciones que conforman el Sistema de Seguridad Social Integral y, especialmente, de las empresas promotoras de salud y de las instituciones prestadoras de servicios de salud, en ambos casos, de naturaleza pública, privada o mixta.

En relación con la misma disposición, la Sala ha sostenido también que la no sujeción al impuesto de industria y comercio prevista en el literal d) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, está reservada a la prestación de servicios por parte de las entidades que integren el Sistema General de Seguridad Social en Salud, de tal manera que las actividades industriales y comerciales desarrolladas por estas entidades están gravadas.

(...)

Según las pruebas obrantes en el expediente, Audifarma S.A. es una sociedad mercantil cuyo objeto social prevé la realización de actividades comerciales, entre las que destacan la venta y suministro de medicamentos, la auditoría médica, la venta, distribución, importación y exportación de productos químicos, naturales y farmacéuticos, entre otros.

Es decir, Audifarma no acreditó que fuera una empresa promotora de salud, ni tampoco una entidad prestadora de salud.

Así mismo, las pruebas dan cuenta de que la parte actora suscribió con diferentes Entidades Promotoras de Salud e Instituciones Prestadoras de Salud contratos de suministro de medicamentos.

A modo de ejemplo, en el acuerdo pactado entre Audifarma S.A. y Colmena Salud – Medicina Prepagada S.A. se conviene que Audifarma S.A., se obliga a suministrar [medicamentos] de manera autónoma e independiente a los beneficiarios del Plan Obligatorio de Salud POS de esta última que le sean remitidos por la IPS, y Colmena Salud – Medicina Prepagada S.A. a pagar el valor de los medicamentos suministrados según las tarifas y forma de pago regulado en el presente contrato.

Similares cláusulas se incluyen como parte de los contratos suscritos por la demandante con Salucoop E.P.S., Cruz Blanca E.P.S., Sociedad Médica de Zipaquirá Ltda. IPS., Sisalud Ltda. IPS., entre otras.

El artículo 968 del Código de Comercio define el suministro como el contrato por el cual una parte se obliga, a cambio de una contraprestación, a cumplir a favor de la otra, en forma independiente, prestaciones periódicas o continuadas de cosas o servicios. Se trata de un contrato que, además de ser bilateral, oneroso y consensual, es de tracto o ejecución sucesiva, que es su característica más notoria, pues su eficacia no se agota en un solo acto.

En cuanto a las obligaciones que surgen para las partes contratantes, la doctrina nacional las diferencia dependiendo del tipo de suministro del que se trate, así, en el suministro de cosas, cada una de las prestaciones implica un contrato de compraventa en forma aislada, es decir, uno de aquellos cuya principal prestación consiste en obligación de dar, como lo prevé el artículo 1849 del Código Civil.

Vistas las normas que regulan el impuesto de industria y comercio y las pruebas aportadas por las partes, se comprueba que la demandante, durante los periodos objeto de la disputa, desarrolló en el Distrito Capital de Bogotá una actividad calificada para los efectos del impuesto como comercial, dado que se instrumentaliza a través de un contrato de suministro, cuya naturaleza es eminentemente mercantil.

Lo anterior desvirtúa lo alegado en la demanda en cuanto a que la sociedad es una institución de tipo hospitalario que presta servicios de salud, en los términos de las leyes 10 de 1990 y 100 de 1993, y, en especial del literal d) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983.

En esa medida, es claro que la parte actora era sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio durante los periodos en discusión, del tal forma que estaba obligada a declarar y pagar el impuesto. El incumplimiento comprobado de estas obligaciones la hizo acreedora a la sanción por no declarar, impuesta por el Distrito Capital.

(...)

De acuerdo con lo anterior, en criterio de esta Dirección, los proveedores de bienes y servicios que no hacen parte del Sistema General de Seguridad Social en Salud son sujetos pasivos de impuestos territoriales, independientemente de la fuente de pago y las entidades pagadoras deberán cumplir con las obligaciones de retención en la fuente conforme las normas territoriales que imponen dichos deberes. [...] (Negrillas ajenas al texto original)

Sea del caso precisar que esta posición coincide con las adoptadas anteriormente sobre el mismo tema. Es así como mediante Oficio 006212 del 2 de marzo de 2011, se concluyó:

[...] De tal forma que para efectos de gravar actividades con impuestos territoriales, las Asambleas departamentales y los Concejos municipales deberán verificar que las mismas no sean aquellas que se realizan por organismos pertenecientes al Sistema General de Seguridad Social con los recursos del sistema.

1. En relación con el impuesto de estampillas, el sujeto pasivo de las mismas es aquel que realiza una actividad gravada frente a la entidad territorial y sus organismos descentralizados, en la que participan funcionarios públicos quienes están en la obligación de fijar la estampilla y anularla.

El impuesto de estampillas es pagado por la persona natural o jurídica que realiza la actividad gravada frente a la entidad territorial, en ningún caso puede entenderse que el sujeto pasivo es la entidad territorial o alguno de sus organismos descentralizados.

Así las cosas, los contratos entre un organismo que pertenece al Sistema General de Seguridad Social y sus correspondientes proveedores pueden ser gravados con estampillas siempre y cuando el proveedor no sea un organismo perteneciente al Sistema General de Seguridad Social.

2. Independientemente de la competencia de la Superintendencia Nacional de Salud y de los alcances de la mencionada Circular 064 del 23 de diciembre de 2010, este Despacho comparte la posición de la Corte Constitucional arriba referenciada.

Carrera 8 No. 6 C 38 Bogotá D.C. Colombia

Código Postal 111711

Conmutador (57 1) 381 1700 Fuera de Bogotá 01-8000-910071

atencioncliente@minhacienda.gov.co

www.minhacienda.gov.co

3. En ningún caso un hospital u organismo público deberá pagar el impuesto de estampillas con ocasión de la contratación que realice con sus proveedores, en especial porque el sujeto pasivo de dicha actividad es la persona natural o jurídica que suscribe el contrato de provisión de bienes o servicios y no la entidad pública contratante. [...]"

En idéntico sentido con Oficio 2-2011-016503 del 26 de mayo de 2011, dirigido a la Superintendencia Nacional de Salud se expresó:

"[...] En conclusión, en nuestro criterio y sin perjuicio de las competencias que en la materia tiene la Superintendencia de Salud, si las EPS o los PSS pagan bienes o servicios con recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, independientemente de las autorizaciones legales para el gasto, y estos bienes o servicios no corresponden a la prestación del servicio público obligatorio de salud, los proveedores de los mismos son sujetos pasivos de impuestos territoriales de conformidad con la actividad que realizan y las entidades pagadoras de estos servicios deberán cumplir con las obligaciones de retención que les impone las correspondientes normas tributarias territoriales, puesto que ese mecanismo se constituye en un pago de impuestos para el prestador del servicio y no para el contratante [...]"

En este orden de ideas, en relación con el cobro de tributos territoriales sobre actos y contratos que son financiados con recursos del sector salud, esta Dirección considera que los proveedores de bienes y servicios que no hacen parte del Sistema General de Seguridad Social en Salud son sujetos pasivos de impuestos territoriales, independientemente de la fuente de pago y las entidades pagadoras deberán cumplir con las obligaciones de retención en la fuente conforme las normas territoriales que imponen dichos deberes, pues una cosa es imponer gravámenes directamente a las entidades que integran el sistema de seguridad social en salud, y otra muy diferente es imponer el gravamen a los contratistas o proveedores de dichas entidades, diferenciando de manera clara la imposibilidad de gravar a éstas (entidades del sistema), y la posibilidad de gravar a aquellos (contratistas y proveedores).

Cordialmente,

LUIS FERNANDO VILLOTA QUIÑONES

Subdirector de Fortalecimiento Institucional Territorial
Dirección General de Apoyo Fiscal

ELABORÓ: Andrea Pulido Sánchez