



www.dian.gov.co

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C. 17 ENE. 2019
100208221-000052

DIAN No. Radicado 000S2019001405
Fecha 2019-01-18 03 23 56 PM
Remitente Sede NIVEL CENTRAL
Depen SUB GES NORMATIVA DOCTRINA
Destinatario SAVIA SALUD EPS
Folios 14 Anexos 0

COR-000S2019001405

Ref: Radicado 100081554 del 07/12/2018

Tema	Impuesto a las ventas
Descriptor	Servicios Vinculados con la Seguridad Social*
Fuentes formales	Estatuto Tributario. Art. 476 numerales 3 y 8. Ley 100 de 1993. Decreto 1625 de 2016. Art. 1.3.1.13.13.

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 al radicado de la referencia dentro del cual se eleva una consulta respecto de la aplicación de las exclusiones del impuesto sobre las ventas expuestas en el artículo 476 del Estatuto Tributario (ET), numerales 3 y 8 -referidas a los servicios vinculados con el sistema de seguridad social- requiriendo se oficie a una serie de sujetos con el fin de dar cumplimiento a las normas.

Para comenzar se debe explicar que las facultades de esta dependencia se concretan en la interpretación de las normas jurídicas de competencia de la entidad, razón por la cual no corresponde en ejercicio de dichas funciones impartir ordenes sobre casos particulares, prestar asesoría específica, juzgar, calificar, avalar o atender procesos o procedimientos que son tramitados ante otras entidades o dependencias.

Menos aun, intervenir en las decisiones tomadas por los contribuyentes o responsables, confirmando o negando las interpretaciones que realicen los mismos sobre las normas tributarias.

En igual sentido, se informa 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, consagrados en el código civil. Respuestas que son una adecuación en abstracto de las normas vigentes a situaciones concretas, pero que a su vez no tienen como fin solucionar problemáticas individuales.

En este sentido, se indica que su consulta se atenderá de manera general respecto a la aplicación de las exclusiones del impuesto sobre las ventas estipuladas en los numerales 3 y 8 del artículo 476 del ET., las cuales expresan textualmente lo siguiente:

"ARTICULO 476. SERVICIOS EXCLUIDOS DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS. Se exceptúan del impuesto los siguientes servicios: (...)

3. Los intereses y rendimientos financieros por operaciones de crédito, siempre que no formen parte de la base gravable señalada en el artículo 447, las comisiones percibidas por las sociedades fiduciarias por la administración de los fondos comunes, las comisiones recibidas por los comisionistas de bolsa por la administración de fondos de valores, las comisiones recibidas por las sociedades administradoras de inversión, el arrendamiento financiero (leasing), los servicios de administración de fondos del Estado y los servicios vinculados con la seguridad social de acuerdo con lo previsto en la Ley 100 de 1993. Así mismo están exceptuadas las comisiones pagadas por colocación de seguros de vida y las de títulos de capitalización. (...)

8. Los planes obligatorios de salud del sistema de seguridad social en salud expedidos por autoridades autorizadas por la Superintendencia Nacional de Salud, los servicios prestados por las administradoras dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad y de prima media con prestación definida, los servicios prestados por administradoras de riesgos laborales y los servicios de seguros y reaseguros para invalidez y sobrevivientes, contemplados dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad a que se refiere el artículo 135 de la Ley 100 de 1993. (...)" (Negritas fuera de texto).

Sobre precitadas exclusiones, esta dependencia se ha pronunciado recientemente con el oficio No. 001858 de 2018 -el cual se adjunta para mayor conocimiento- explicando:

"El numeral 3 de la norma en mención fue objeto de control constitucional expuesto en la sentencia C-341 de 2007, proferida por la Corte Constitucional, dentro de la cual el tribunal constitucional advirtió que:

"Las exclusiones del pago del IVA a las cuales aluden los numerales 3º y 8º del artículo 36 de la Ley 788 de 2002, son de carácter objetivo, es decir, toman en consideración la naturaleza del servicio prestado y no la persona o entidad que lo realiza" (Negritas fuera de texto).

Precisando que pueden existir servicios prestados por las administradoras del sistema que no cumplen con el criterio objetivo para determinarse como excluidas, es decir que son servicios distintos de aquellos vinculados a la Ley 100 de 1993 y que resultan gravados con el IVA. De esta manera el tribunal Constitucional indicó -refiriéndose a servicios prestados por las Cajas de compensación familiar- que:

"(...) la Corte encuentra que el legislador, actuando dentro del amplísimo margen de discrecionalidad con el que cuenta en materia de fijación de exclusiones tributarias, determinó que, dentro del universo de servicios prestados por las Cajas de Compensación Familiar, únicamente aquellos vinculados con la seguridad social, de acuerdo con Ley 100 de 1993, estuviesen excluidos del impuesto sobre las ventas.

(...) dentro del amplio universo de servicios que actualmente prestan las Cajas de Compensación Familiar en Colombia, la Corte encuentra que, salvo aquellos vinculados con la Ley 100 de 1993, los demás no guardan una relación directa y estrecha con el manejo de los riesgos que atentan contra la capacidad y oportunidad de los individuos y sus familias para generar los ingresos suficientes en orden a una subsistencia digna, y en consecuencia, la imposición de un gravamen sobre la prestación de los mismos, como lo es el impuesto sobre el valor agregado IVA, no constituye vulneración alguna a la prohibición constitucional de destinar o utilizar los recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella" (Negritas fuera de texto).

Así las cosas, resulta claro que la exclusión de IVA que trata los numerales 3 y 8 del artículo 476 no

depende de la entidad que presta el servicio, sino del criterio objetivo de que el servicio prestado pertenezca a aquellos vinculados con la seguridad social, de acuerdo con Ley 100 de 1993".

En consecuencia, debe destacarse que no todos los servicios prestados por las entidades administradoras del sistema de seguridad social se encuentran excluidos de IVA.

Por lo cual, para determinar el carácter de excluido o no del servicio prestado por una entidad administradora del sistema de seguridad social deberá acudirse a la Ley 100 de 1993 y valorar respecto al caso concreto si el mismo corresponde a uno de los vinculados con el sistema de seguridad social, siendo en este caso las normas aplicables el artículo 4 de la precitada Ley y el artículo 1 del Decreto 841 de 1998 -compilado en el artículo 1.3.1.13.13 del Decreto 1625 de 2016.

La mencionada normatividad especial lista los servicios que deben ser considerados como excluidos en virtud de los numerales 3 y 8 del artículo 476 del ET., así las cosas, deberán las entidades administradoras del sistema de seguridad social evaluar conforme la normatividad descrita los servicios que en cada caso específico son objeto de exclusión en cuestión.

Aunado a lo anterior, la jurisprudencia de la Corte Constitucional (Sentencias C-1040 de 2008, C-824 de 2004 entre otras) ha explicado que la exoneración tributaria se da en favor de las unidades de pago por capitación (UPC) e implica que los servicios que contraten las entidades administradoras del sistema de seguridad social en salud cuando tengan por objeto directo efectuar las prestaciones propias del Plan Obligatorio de Salud -POS-.

Sumado a ello, la señalada Corte en reiterada jurisprudencia (Ver sentencias: SU-480 de 1997, C-821 de 2001, C-1040 de 2003, C-824 de 2004, C-607 de 2012) ha interpretado que si bien los recursos pertenecientes al sistema de seguridad social en salud, constituyen rentas parafiscales, las cuales 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 (EPS), los cuales están gravados en la medida en que con ellos se realicen los hechos generadores de los impuestos.

Por consiguiente, es necesario diferenciar la naturaleza de los recursos que administra la EPS, para clasificarlos en rentas parafiscales y recursos propios, sobre este asunto 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 propia de servicios de salud se encuentran excluidos y coinciden con las contempladas en el artículo 476 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 mismos 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 (...).

De este modo, se concluye que, los recursos administrados por las EPS que están excluidos de tributos son los relacionados con el Plan de Beneficios en Salud con cargo a la UPC, pues son servicios vinculados con la Seguridad Social de acuerdo con la Ley 100 de 1993, los cuales también coinciden con los numerales del 3 y 8 del artículo 476 y 10 del artículo 879 del Estatuto Tributario. Sin que dentro de ellos puedan incluirse los pertenecientes a las rentas propias de las citadas entidades. Adicional a lo explicado se adjuntan los oficios con radicados DIAN:

- No. 001858 de 2018
- No. 900438 de 2018.
- No. 033599 de 2017.
- No. 024220 de 2016.
- No. 023332 de 2015.

En los anteriores términos se responde su consulta 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> 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

Cra. 8 No. 6c-38. Piso 4. Edificio San Agustín.

Bogotá D.C.

Proyectó: Judy M. Céspedes Q.

Anexo: Oficios Nos. 001858, 900438 de 2018, 033599 de 2017, 024220 de 2016 y 023332 de 2015 en un total de doce (12) folios.