



DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Impuesto sobre las ventas - iva

Descriptores: Servicios Excluidos

Año: 2019

Tipo de norma: Oficio

Número de la norma: 008760

Fecha de emisión: 11/04/2019

Nombre documento: 100208221-895

Nota:

Número de problema:1

Problema jurídico:

Tesis jurídica:

Fuentes formales: ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 624 DE 1989 ART. 0476
LEY 1943 DE 2018 ART 10

Interpretación Legal:

De conformidad con lo preceptuado en el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 este Despacho está facultado para resolver las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de la competencia asignada a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN.

En las consultas de la referencia se plantean diferentes preguntas, así como en otras consultas radicadas en este despacho sobre el mismo tema, relacionadas con la exclusión del impuesto sobre las ventas en la prestación de servicios médicos y

odontológicos, en virtud de la expedición de la Ley de Financiamiento 1943 de 2018, que, en el artículo 10°, modificó el artículo 476 del Estatuto Tributario, este artículo señala:

Artículo 10°. Modifíquese el artículo 476 del Estatuto Tributario, el cual quedará 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 aquéllas cirugías plásticas reparadoras o funcionales, de conformidad con las definiciones adoptadas por el Ministerio de Salud y Protección Social. ... A continuación, se da respuesta a las consultas presentadas:

1. ¿A partir de cuándo entra a regir lo previsto en el inciso 1° del artículo 476 del Estatuto Tributario?

La Ley 1943 de 2018 empezó a regir el 28 de diciembre de 2018, fecha en la cual se publicó en el Diario Oficial No. 50.820; no obstante, se debe tener en cuenta que el impuesto sobre las ventas se ha considerado un impuesto de periodo, por lo cual la vigencia de la exención del impuesto sobre las ventas de que trata el numeral 1° del artículo 476 del Estatuto Tributario inició el 01 de enero de 2019. Lo anterior, conforme lo dispone la Corte Constitucional, entre otras, en la Sentencia C-430 de 2009, que dispone: Es principio normativo general que las leyes –en sentido material- rigen a partir de su promulgación, y sólo la ley está autorizada para señalar efectos distintos respecto de la aplicación de una determinada disposición en el tiempo. Sin embargo, en materia tributaria esta elasticidad se encuentra limitada por el artículo 363 Superior que establece de manera perentoria que las leyes tributarias no se aplican con retroactividad -sin diferenciar si son o no favorables al contribuyente- y el artículo 338 Superior, según el cual tratándose de leyes que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, sólo pueden aplicarse a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, con lo cual se proscribió de manera categórica cualquier efecto hacia el pasado.

La irretroactividad de las normas jurídicas tributarias se respalda tradicionalmente en el concepto de seguridad jurídica, de manera que la norma impositiva tenga un carácter previo a la producción de los hechos que regula, con el fin de que su alcance pueda ser conocido por los destinatarios de la norma y por los eventuales realizadores de los hechos generadores del gravamen, evitando de esta manera que los sujetos pasivos de la obligación tributaria y, aún los beneficiarios del gravamen, puedan ser tomados por sorpresa, lo que a su turno garantiza la realización del principio de legalidad, a partir del cual se amparan los hechos causados y consolidados bajo el imperio de una norma jurídica. Por lo expuesto, los

responsables del impuesto sobre las ventas IVA deben empezar a facturar el impuesto cuando presten los nuevos servicios gravados con la Ley de Financiamiento a partir de tal fecha.

De otra parte, para quienes no eran responsables del impuesto sobre las ventas y con ocasión de los nuevos servicios gravados pasaron a serlo, deben tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 508-2 del Estatuto Tributario, que dispone:

Artículo 508-2. Tránsito a la condición de responsables del impuesto. Los no responsables del impuesto sobre las ventas -IVA pasarán a ser responsables a partir de la iniciación del período inmediatamente siguiente a aquel en el cual dejen de cumplir los requisitos establecidos en el parágrafo 3 del artículo 437 de este Estatuto, salvo lo previsto en el inciso 2 de dicho parágrafo, en cuyo caso deberán inscribirse previamente a la celebración del contrato correspondiente.

Adicionalmente, se debe considerar lo dispuesto en el parágrafo tercero del artículo 437 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 4° de la Ley 1943 de 2018, que reza: **ARTICULO 437. LOS COMERCIANTES Y QUIENES REALICEN ACTOS SIMILARES A LOS DE ELLOS Y LOS IMPORTADORES SON SUJETOS PASIVOS. Son responsables del impuesto: ... Parágrafo 3. Deberán registrarse como responsables del IVA quienes realicen actividades gravadas con el impuesto, con excepción de las personas naturales comerciantes y los artesanos, que sean minoristas o detallistas, los pequeños agricultores y los ganaderos, así como quienes presten servicios, siempre y cuando cumplan la totalidad de las siguientes condiciones:**

- 1. Que en el año anterior o en el año en curso hubieren obtenido ingresos brutos totales provenientes de la actividad, inferiores a 3.500 UVT.*
- 2. Que no tengan más de un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejerzan su actividad.*
- 3. Que en el establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio no se desarrollen actividades bajo franquicia, concesión, regalía, autorización o cualquier otro sistema que implique la explotación de intangibles.*
- 4. Que no sean usuarios aduaneros.*
- 5. Que no hayan celebrado en el año inmediatamente anterior ni en el año en curso contratos de venta de bienes y/o prestación de servicios gravados por valor individual, igual o superior a 3.500 UVT.*
- 6. Que el monto de sus consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras durante el año anterior o durante el respectivo año no supere la suma de 3.500 UVT.*
- 7. Que no esté registrado como contribuyente del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación -SIMPLE. Para la celebración de contratos de venta de bienes*

y/o de prestación de servicios gravados por cuantía individual y superior a 3.500 UVT, estas personas deberán inscribirse previamente como responsables del impuesto sobre las ventas -IVA, formalidad que deberá exigirse por el contratista para la procedencia de costos y deducciones. Lo anterior también será aplicable cuando un mismo contratista celebre varios contratos que superen la suma de 3.500 UVT.

... De todo lo anteriormente expuesto, se concluye que los nuevos responsables por los servicios que dejaron de ser excluidos en virtud de la modificación del artículo 476 del Estatuto Tributario comienzan su obligación a partir del 1º bimestre siguiente al que dejen de cumplir los requisitos establecidos en el parágrafo 3 del artículo 437 de este Estatuto y, por ende, pasan a pertenecer al régimen de responsables, salvo lo previsto en el inciso 2 del parágrafo, en cuyo caso deberán inscribirse previamente a la celebración del contrato correspondiente. Teniendo en consideración que los cambios incluyendo los nuevos servicios gravados con el impuesto sobre las ventas -IVA, consagrados en la ley de financiamiento, entran a regir el 1º de enero de 2019 para los que ya eran responsables del impuesto sobre las ventas.

2. ¿Qué se entiende por cirugías estéticas y cómo se diferencia de las cirugías reconstructiva?

El literal b) del numeral 1º del artículo 476 del Estatuto Tributario al establecer que las cirugías estéticas, diferentes de aquéllas cirugías plásticas reparadoras o funcionales, se encuentran gravadas con el impuesto sobre las ventas, señaló, igualmente, que estas se deben entender de conformidad con las definiciones adoptadas por el Ministerio de Salud y Protección Social. Por su parte, el Ministerio de Salud y Protección Social mediante Resolución 5857 de 2018, “Por la cual se actualiza integralmente el Plan de Beneficios en Salud con cargo a la Unidad de Pago por Capitación (UPC)”, definió en el artículo 8, numerales 7 y 8, lo que se entiende por “Cirugía plástica estética, cosmética o de embellecimiento” y “Cirugía plástica reparadora o funcional”, respectivamente, en los siguientes términos:

ARTÍCULO 8. GLOSARIO. Para efectos de facilitar la aplicación y dar claridad al presente acto administrativo, se toman como referencia las siguientes definiciones, sin que estas se constituyan en coberturas o ampliación de las mismas 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. ... Adicionalmente, es de considerar que de conformidad con lo previsto en el artículo 36 de la misma resolución que, “los tratamientos reconstructivos definidos en el Anexo 2 “Listado de Procedimientos en Salud del Plan de Beneficios en Salud con cargo a la UPC” que hace parte integral de este acto administrativo, se financian con recursos de la UPC en tanto tengan una finalidad funcional, de conformidad con el criterio del profesional en salud tratante”.

3. Si todas las cirugías cosméticas tienen algo de reconstructivo y todas las reconstructivas algo de cosmética como se define ¿cuál cirugía es cosmética y cuál reconstructiva? ¿Existe un listado de las cirugías que se consideran cosméticas?

Según las definiciones establecidas por el Ministerio de Salud y Protección Social en la Resolución 5857 de 2018, “Por la cual se actualiza integralmente el Plan de Beneficios en Salud con cargo a la Unidad de Pago por Capitación (UPC)”, las cirugías estéticas no tienen efectos funcionales u orgánicos, mientras que la reparadora, reconstructiva o funcional si lo tiene. Sobre las cirugías plásticas, la Corte Constitucional en Sentencia T-579 de 2017, precisó:

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. Incluso en este tipo de cirugías plásticas, los efectos secundarios que de ellas se deriven tampoco se podrán asumir con cargo al PBS. Ciertamente, la norma se refiere a todos aquellos efectos previsibles de acuerdo a las técnicas utilizadas y los diferentes factores científicos y humanos que si bien puede ser calculados no se pueden prevenir. En lo que refiere a las cirugías plásticas funcionales o reconstructivas, su realización podrá ser asumida por las EPS, siempre que se cuente con una orden médica que así lo requiera, prescrita por un profesional vinculado con la Entidad Promotora de Salud.

Sobre el particular, 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 tejidos 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 entienden incluidas y a cargo de las EPS.

En conclusión, cuando una cirugía tiene un efecto funcional u orgánico, o reparadora así sea parcialmente, se debe contar con un dictamen médico para efectos de determinar la clase de cirugía plástica y, poder determinar, dentro del régimen del impuesto sobre las ventas, si se encuentra sujeta al gravamen de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 1° del artículo 476 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 10° de la Ley 1943 de 2018, a o no.

4. ¿Cuándo un paciente toma la decisión de hacerse uno de estos tratamientos porque afecta su autoestima definirá la legislación que simplemente es estético?

De acuerdo con lo ya expresado, respecto de la diferencia entre la cirugía estética y cirugía reconstructiva, y lo señalado en la sentencia T-003 de 2019, la cual trajo a colación la sentencia T-038 de 2007 de la misma corporación, si bien dentro de la salud está la recuperación psicológica y mental del paciente, como se dijo anteriormente, la diferenciación no puede dejarse en manos de criterios subjetivos del paciente sino a criterios científicos objetivos.

5. ¿Qué se entiende por tratamiento de belleza? Se pide una definición del término, debido a que muchos tratamientos médicos no quirúrgicos pueden tener componente médicos como de belleza, como los de obesidad, sobrepeso, láser para manchas, tratamientos de cicatrices hipertróficas, reposición de volumen en lipoatrofias faciales, tratamientos de daño por irradiación solar, tratamiento de várices de todo tipo, tratamiento de disfunción muscular facial y corporal con toxinas. Los tratamientos odontológicos estéticos, tales como: blanqueamientos, diseño de sonrisa, rehabilitación y odontología estética, implantes óseos integrados, ortodoncia, ¿se consideran tratamientos de belleza? ¿Quién señala cuáles tratamientos odontológicos son estéticos?

La Resolución número 2263 de 2004, “Por la cual se establecen los requisitos para la apertura y funcionamiento de los centros de estética y similares y se dictan otras disposiciones”, expedida por el Ministerio de la Protección Social, definió, en su artículo 2°, algunos términos para efectos del cumplimiento de los requisitos para la apertura y funcionamiento de los centros de estética y similares, así:

Artículo 2°. Definiciones. Para efectos de la presente resolución se adoptan las siguientes definiciones: ... Prácticas y actividades de embellecimiento corporal. Son

todos los procedimientos no invasivos que se utilizan para el embellecimiento del cuerpo humano con el fin de limpiarlo, perfumarlo, modificar su aspecto y protegerlo o mantenerlo en buen estado, con o sin la utilización de productos cosméticos. Procedimiento invasivo: Es aquel procedimiento realizado por un profesional de la medicina en el cual el cuerpo es agredido química y/o mecánicamente o mediante inyecciones intradérmicas y/o subcutáneas, o se introduce un tubo o un dispositivo médico.”

Si bien las definiciones que consagra esta resolución sirven para efectos de orientación, no demarcan el concepto de tratamiento de belleza a que alude la norma, ya que estos atienden al concepto subjetivo de belleza, pero sí se permiten diferenciar entre lo que se entiende por tratamiento de belleza y los procedimientos que desarrollan el derecho fundamental de la salud, ya sean médicos, odontológicos, hospitalarios, clínicos o de laboratorio, para así determinar cuáles se encuentran comprendidos en la previsión del literal a) del inciso 1° del artículo 476 del Estatuto Tributario. Por tanto, si el tratamiento es considerado de belleza, se encuentra gravado con el impuesto sobre las ventas -IVA. Por el contrario, si es por motivo de salud, tanto en la etapa preventiva, correctiva o mitigadora de la enfermedad, el servicio estará excluido del impuesto sobre las ventas.

6. En atención a lo dispuesto en el literal b) del numeral 1° del artículo 476 del Estatuto Tributario, que dispone “de conformidad con las definiciones adoptadas por el Ministerio de Salud y Protección Social”, sírvase informar, ¿si dicha remisión normativa se refiere a alguna norma ya existente al momento de ser promulgada la Ley 1943 de 2018, concretamente al artículo 8 numerales 7 y 8 de la Resolución 6408 de 2016, y 5857 de 2018 del Ministerio de Salud, o ello debe ser objeto de reglamentación por parte del Ministerio de Salud y Protección Social para que se deba cobrar el IVA? ¿Qué plazo tendría para expedir el nuevo reglamento?

Para la aplicación del literal b) del numeral 1° del artículo 476 del Estatuto Tributario, el concepto de “cirugías estéticas diferentes de aquéllas cirugías plásticas reparadoras o funcionales” debe ser entendidas conforme el Ministerio de Salud y Protección Social lo defina, por expresa disposición legal. Conforme se ha expuesto, el Ministerio de Salud y Protección Social expidió la Resolución No. 5857 del 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)”, en donde expresamente se definieron los conceptos señalados por el legislador, por lo que considera que no es necesaria la expedición de un nuevo reglamento, teniendo en cuenta el cumplimiento de la exigencia legal.

7. ¿Cuál es la base gravable del impuesto sobre las ventas -IVA en la prestación del servicio de cirugía plástica estética, cosmética o de embellecimiento? ¿Cuál será el hecho generador del impuesto?, cuando normalmente un tratamiento odontológico tiene origen en una consulta, luego viene la valoración y orientación brindada por el odontólogo a las situaciones relacionadas con la salud oral y esto incluye exámenes clínicos, análisis de los mismos, definición de impresión diagnóstica, plan de tratamiento, el cual puede implicar un nivel de complejidad. Es

en este proceso que se puede presentar una propuesta en el tratamiento estético.
¿Habrá reglamentación sobre el tema?

El artículo 447 del Estatuto Tributario, señala la regla general para determinar la base gravable en la venta y en la prestación de servicios, y el artículo 448 del mismo estatuto establece qué otros factores integran la base gravable, en los siguientes términos:

ARTICULO 447. EN LA VENTA Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS, REGLA GENERAL. En la venta y prestación de servicios, la base gravable será el valor total de la operación, sea que esta se realice de contado o a crédito, incluyendo entre otros los gastos directos de financiación ordinaria, extraordinaria, o moratoria, accesorios, acarreos, instalaciones, seguros, comisiones, garantías y demás erogaciones complementarias, aunque se facturen o convengan por separado y aunque, considerados independientemente, no se encuentren sometidos a imposición.

Parágrafo. Sin perjuicio de la causación del impuesto sobre las ventas, cuando los responsables del mismo financien a sus adquirentes o usuarios el pago del impuesto generado por la venta o prestación del servicio, los intereses por la financiación de este impuesto, no forman parte de la base gravable. (Parágrafo adicionado por el artículo 34 de la Ley 49 de 1990)

Artículo 448. OTROS FACTORES INTEGRANTES DE LA BASE GRAVABLE. Además integran la base gravable, los gastos realizados por cuenta o a nombre del adquirente o usuario, y el valor de los bienes proporcionados con motivo de la prestación de servicios gravados, aunque la venta independiente de estos no cause impuestos o se encuentre exenta de su pago. Así mismo, forman parte de la base gravable, los reajustes del valor convenido causados con posterioridad a la venta.

A su vez, el Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, señala:

Artículo 1.3.1.7.6. Base gravable en los servicios. Salvo las normas especiales consagradas en el Estatuto Tributario para algunos servicios y conforme con lo señalado en el artículo 447 del mismo Estatuto, la base gravable en la prestación de servicios será en cada operación el valor total de la remuneración que perciba el responsable por el servicio prestado, independientemente de su denominación.

Salvo que la ley señale una base gravable del impuesto sobre las ventas diferente, por regla general, en la venta y prestación de servicios, esta se conforma de acuerdo con lo dispuesto en las normas transcritas, aunque sus componentes se facturen o convengan por separado y aunque al considerarlos en forma independiente no se encuentren sujetos a imposición. Como en el caso consultado, la ley no señaló una base especial, la base gravable es la general: el valor total de la operación incluyendo los otros factores que la integran y no sólo los honorarios del cirujano. En consecuencia, para el caso de las consultas previas, los exámenes y las valoraciones a una cirugía estética de odontología o de medicina, si estos servicios

se convienen, se prestan y se facturan de manera independiente a la cirugía estética, estarían dentro de los servicios de salud que protege el derecho fundamental a la salud humana por hacer parte del diagnóstico preventivo y, por lo tanto, sería excluido del IVA. No sucede lo mismo si los servicios forman parte de la prestación del servicio gravado con el impuesto sobre las ventas, porque en este evento forman parte de la base gravable.

Por lo anterior, los hechos gravables generadores de IVA en la prestación de servicios odontológicos y médicos referidos, están definidos por el Estatuto Tributario, así como cuáles de estos servicios se encuentran excluidos de IVA, concluyéndose entonces, en este aspecto citado, no se requiere reglamentación.

8. Los ayudantes quirúrgicos o anesthesiólogos contratados por el cirujano plástico ¿deben cobrar IVA por los servicios prestados en tratamientos de belleza y cirugías estéticas? ¿Los esteticistas que prestan servicios postoperatorios deben cobrar IVA?, pues se encuentran vinculadas al tratamiento de belleza y de cirugía estética ¿El régimen de los profesionales de la salud se modificó con ocasión de las disposiciones del numeral 1 literales a) y b) del artículo 476 del Estatuto Tributario?

El artículo 437 del Estatuto Tributario dispone que los comerciantes y quienes realicen actos similares a los de ellos, y los importadores son responsables del impuesto, señalando expresamente en el literal c) que quienes presten servicios también lo son. Esta norma no tuvo modificación con la Ley de Financiamiento expedida en diciembre del año pasado, por lo que, por su expedición la responsabilidad frente al impuesto sobre las ventas no ha cambiado; salvo para quienes prestan los servicios de tratamientos de belleza, y realizan cirugías estéticas diferentes de aquellas cirugías plásticas reparadoras o funcionales, cuya prestación se encuentra gravada por la modificación que el artículo 10° de la Ley 1943 de 2018 hiciera del numeral 1° del artículo 476 del Estatuto Tributario.

Ahora, en principio, toda prestación de servicios se encuentra gravada con el impuesto sobre las ventas, con excepción de aquellos que expresamente la ley así lo disponga. En materia de servicios su gran mayoría se encuentran consagrados en el artículo 476 del Estatuto Tributario, por tanto, para determinar si la prestación de un servicio se encuentra o no sujeto al gravamen se debe verificar si el servicio prestado se encuentra dentro de la relación de servicios allí excluidos. Respecto de los esteticistas y demás profesionales que prestan servicios postoperatorios vinculadas a los tratamientos de belleza y de cirugía estética, son servicios no excluidos del gravamen y, en consecuencia, se encuentran gravados con el impuesto sobre las ventas.

9. ¿Quién es el responsable del impuesto sobre las ventas cuando el paciente suscribe contrato con una persona jurídica pero el procedimiento lo realiza un médico (persona natural)? ¿Quién es el responsable del IVA? ¿es el odontólogo que ofrece su servicio en el consultorio, o es la clínica odontológica que contrata al profesional para que preste el servicio?

El artículo 437 del Estatuto Tributario señala quienes son los responsables del impuesto sobre las ventas, indicando que en la prestación de servicios es quien lo presta. Por tanto, si se contrata la prestación de un servicio gravado con el impuesto sobre las ventas con una persona jurídica, es ésta quien asume la calidad de responsable del impuesto, de forma independiente de quien lo realice. Por lo que la clínica deberá facturar y cobrar el impuesto al paciente. Ahora, si la persona jurídica a su vez subcontrata a un cirujano plástico, a un odontólogo o a otro profesional, para que realice el procedimiento, se está frente a un nuevo servicio y el médico u odontólogo también será responsable del impuesto sobre las ventas generado en la prestación de su servicio y lo debe facturar a la persona jurídica.

10. ¿Al estar obligados como responsables del IVA se les exige actualizar el Registro Único Tributario -RUT?

El Registro Único Tributario -RUT constituye el mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar a las personas, entidades que tengan la calidad de contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y no contribuyentes declarantes de ingresos y patrimonio; los responsables y no responsables del impuesto sobre las ventas; los agentes retenedores; los importadores, exportadores y demás usuarios aduaneros, y los demás sujetos de obligaciones administradas por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN, respecto de los cuales esta requiera su inscripción. Por tanto, si con ocasión de los nuevos servicios gravados con el impuesto sobre las ventas resultaren personas no inscritas en el Registro Único Tributario -RUT, deberán hacerlo; pero quienes ya se encuentren registrados en él y tengan ahora esta nueva responsabilidad deberán actualizar el registro, atendiendo el procedimiento señalado en el capítulo 2 del título 1 de la parte 6 del libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria. Es pertinente que el artículo 4° de la Ley 1943 de 2018, adicionó el parágrafo 3 al artículo 437 del Estatuto Tributario, en relación con la obligación de registrar la responsabilidad y no responsabilidad del impuesto sobre las ventas en el Registro Único Tributario -RUT, en los siguientes términos:

Artículo 4°. Adiciónese el inciso 3 al parágrafo 2 y adiciónese el parágrafo 3 al artículo 437 del Estatuto Tributario, los cuales quedarán así: ... Parágrafo 3. Deberán registrarse como responsables del IVA quienes realicen actividades gravadas con el impuesto, con excepción de las personas naturales comerciantes y los artesanos, que sean minoristas o detallistas, los pequeños agricultores y los ganaderos, así como quienes presten servicios, siempre y cuando cumplan la totalidad de las siguientes condiciones:

- 1. Que en el año anterior o en el año en curso hubieren obtenido ingresos brutos totales provenientes de la actividad, inferiores a 3.500 UVT.*
- 2. Que no tengan más de un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejerzan su actividad.*

3. Que en el establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio no se desarrollen actividades bajo franquicia, concesión, regalía, autorización o cualquier otro sistema que implique la explotación de intangibles.

4. Que no sean usuarios aduaneros.

5. Que no hayan celebrado en el año inmediatamente anterior ni en el año en curso contratos de venta de bienes y/o prestación de servicios gravados por valor individual, igual o superior a 3.500 UVT.

6. Que el monto de sus consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras durante el año anterior o durante el respectivo año no supere la suma de 3.500 UVT.

7. Que no esté registrado como contribuyente del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación -SIMPLE. Para la celebración de contratos de venta de bienes y/o de prestación de servicios gravados por cuantía individual y superior a 3.500 UVT, estas personas deberán inscribirse previamente como responsables del impuesto sobre las ventas -IVA, formalidad que deberá exigirse por el contratista para la procedencia de costos y deducciones. Lo anterior también será aplicable cuando un mismo contratista celebre varios contratos que superen la suma de 3.500 UVT. Los responsables del impuesto sólo podrán solicitar su retiro del régimen cuando demuestren que en el año fiscal anterior se cumplieron, las condiciones establecidas en la presente disposición. Cuando los no responsables realicen operaciones con los responsables del impuesto deberán registrar en el Registro Único Tributario -RUT su condición de tales y entregar copia del mismo al adquirente de los bienes o servicios, en los términos señalados en el reglamento. ...

11. ¿Estoy obligado a facturar por rebasar los topes de ingresos anuales por los servicios de anestesiología a una clínica de cirugía plástica, en los cuáles unas veces se realizan procedimientos funcionales y otros estrictamente cosméticos?

Todos los responsables del impuesto sobre las ventas se encuentran obligados a facturar, de conformidad con lo previsto en el literal c) del artículo 617 del Estatuto Tributario. Teniendo en cuenta que los responsables tienen entre sus obligaciones la facturar y discriminar el IVA generado en la prestación de servicios. Ahora bien, para determinar su no responsabilidad del impuesto sobre las ventas se debe considerar lo dispuesto en el parágrafo 3° del artículo 437 de la misma obra.

12. ¿A los prestadores de servicios médicos del numeral 1° del artículo 476 del Estatuto Tributario, se les exige la facturación electrónica, y a partir de cuándo?

El artículo 615 del Estatuto Tributario establece que “Para efectos tributarios, todas las personas o entidades que tengan la calidad de comerciantes, ejerzan profesiones liberales o presten servicios inherentes a éstas, o enajenen bienes producto de la actividad agrícola o ganadera, deberán expedir factura o documento equivalente, y conservar copia de la misma por cada una de las operaciones que

realicen, independientemente de su calidad de contribuyentes o no contribuyentes de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales”

El artículo 616-1 del mismo estatuto prevé que “la factura de venta o documento equivalente se expedirá, en las operaciones que se realicen con comerciantes, importadores o prestadores de servicios o en las ventas a consumidores finales”, señalando, igualmente, que “son sistemas de facturación, la factura de venta y los documentos equivalentes. La factura de talonario o de papel y la factura electrónica se consideran para todos los efectos como una factura de venta”.

El Gobierno nacional atendiendo lo dispuesto en los artículos anteriores, entre otros fundamentos normativos, y el artículo 684-2 del Estatuto Tributario que señala que la DIAN podrá prescribir que determinados contribuyentes o sectores, previa consideración de su capacidad económica, adopten sistemas técnicos razonables para el control de su actividad productora de renta, o implantar directamente los mismos, los cuales servirán de base para la determinación de sus obligaciones tributarias, expidió el Decreto 2242 de 2015 para reglamentar las condiciones de expedición e interoperabilidad de la factura electrónica con fines de masificación y control fiscal, disponiendo en su artículo 1° quiénes se encuentran obligados a expedir factura electrónica. Este decreto fue incorporado en el Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, en la sección 1 capítulo 4 título 1 parte 6 del libro 1. El artículo 1.6.1.4.1.1. de este decreto dispone:

1. Las personas naturales o jurídicas que de acuerdo con el Estatuto Tributario tienen la obligación de facturar y sean seleccionadas por la DIAN para expedir factura electrónica.
2. Las personas naturales o jurídicas que de acuerdo con el Estatuto Tributario tienen la obligación de facturar y opten por expedir factura electrónica.
3. Las personas que no siendo obligadas a facturar de acuerdo con el Estatuto Tributario y/o decretos reglamentarios, opten por expedir factura electrónica.

De otra parte, se tiene que el artículo 16 de la Ley 1943 modificó los párrafos 1 y 2 del artículo 616-1 y le adicionó los párrafos transitorios 1 y 2 del Estatuto Tributario, para facultar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN que reglamente la factura de venta y los documentos equivalentes. Igualmente, señalan las normas adicionadas que la entidad establezca el calendario y los sujetos obligados a facturar que deben iniciar la implementación de la factura electrónica durante el año 2019, así como los requisitos técnicos de la factura electrónica para su aplicación específica en el caso de venta de bienes y servicios, pago de nómina, importaciones y exportaciones, pagos al exterior, operaciones de factoraje, entre otros.

Por lo expuesto, actualmente se encuentran obligados a facturar electrónicamente quienes, de acuerdo con las reglas señaladas, fueron seleccionados por la DIAN para tal efecto (Ver Resoluciones 0000072 de 2017 y 000010 de 2018) o entraron

voluntariamente en el sistema de factura electrónica hasta el 18 de enero de 2019, como lo indica la Resolución DIAN 00002 de 2019.

Luego, quienes no se encuentren en las condiciones establecidas, deben estar atentos al calendario que fije la DIAN para determinar quiénes entran en lo sucesivo a facturar electrónicamente, como se desprende del párrafo transitorio 2 del artículo 16 de la Ley 1943 de 2018.

13. Los cirujanos plásticos que realizan procedimientos quirúrgicos reconstructivos y estéticos, ¿cómo deben manejar la facturación, teniendo en cuenta que en unas oportunidades se factura con IVA y otras sin el impuesto? ¿Se deberá solicitar más de una resolución de facturación para tenerlas separadas? El inciso primero del artículo 615 del Estatuto Tributario establece la obligación de expedir factura y los artículos 1.6.1.4.1. y 1.6.1.4.2. del Decreto reglamentario 1625 de 2016, determinan lo siguiente:

Artículo 615. ARTICULO 615. OBLIGACIÓN DE EXPEDIR FACTURA. Para efectos tributarios, todas las personas o entidades que tengan la calidad de comerciantes, ejerzan profesiones liberales o presten servicios inherentes a éstas, o enajenen bienes producto de la actividad agrícola o ganadera, deberán expedir factura o documento equivalente, y conservar copia de la misma por cada una de las operaciones que realicen, independientemente de su calidad de contribuyentes o no contribuyentes de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. Para quienes utilicen máquinas registradoras, el documento equivalente será el tiquete expedido por ésta.

PARAGRAFO. La boleta de ingreso a las salas de exhibición cinematográfica constituye el documento equivalente a la factura. (Parágrafo adicionado por el artículo 64 de la Ley 49 de 1990) PARAGRAFO 2o. Quienes tengan la calidad de agentes de retención del impuesto sobre las ventas, deberán expedir un certificado bimestral que cumpla los requisitos de que trata el artículo 381 del Estatuto Tributario. A solicitud del beneficiario del pago, el agente de retención expedirá un certificado por cada retención efectuada, el cual deberá contener las mismas especificaciones del certificado bimestral. (Parágrafo adicionado por el artículo 34 de la Ley 223 de 1995)

Artículo 1.6.1.4.1. Obligación de facturar. Sin perjuicio de lo señalado en el artículo 511 del Estatuto Tributario, también están obligados a expedir factura o documento equivalente por cada una de la operaciones que realicen, todas las personas o entidades que tengan la calidad de comerciantes, ejerzan profesiones liberales o presten servicios inherentes a estas, o enajenen bienes producto de la actividad agrícola o ganadera, independientemente de su calidad de contribuyentes o no contribuyentes de los impuestos administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN.

Artículo 1.6.1.4.2. No obligados a facturar. No se encuentran obligados a expedir factura en sus operaciones:

- a) *Los Bancos, las Corporaciones Financieras y las Compañías de Financiamiento;*
- b) *Las Cooperativas de Ahorro y Crédito, los Organismos Cooperativos de grado superior, las Instituciones Auxiliares del Cooperativismo, las Cooperativas Multiactivas e Integrales, y los Fondos de Empleados, en relación con las operaciones financieras que realicen tales entidades;*
- c) *Los responsables del régimen simplificado; (los no responsables del impuesto, de conformidad con lo previsto en el artículo 18 de la Ley 1943 de 2018)*
- d) *Los distribuidores minoristas de combustibles derivados del petróleo y gas natural comprimido, en lo referente a estos productos;*
- e) *Las empresas que presten el servicio de transporte público urbano o metropolitano de pasajeros, en relación con estas actividades;*
- f) *Quienes presten servicios de baños públicos, en relación con esta actividad;*
- g) *Las personas naturales vinculadas por una relación laboral o legal y reglamentaria, en relación con esta actividad;*
- h) *Las personas naturales que únicamente vendan excluidos del impuesto sobre las ventas o presten servicios no gravados, siempre y cuando no sobrepasen los topes de ingresos y patrimonio exigidos a los responsables del régimen simplificado.*

Parágrafo 1°. Las personas no obligadas a expedir factura o documento equivalente, si optan por expedirlos, deberán hacerlo cumpliendo los requisitos señalados para cada documento, según el caso.

Parágrafo 2°. Los tipógrafos y litógrafos que pertenezcan al régimen simplificado del impuesto sobre las ventas, deberán expedir factura por el servicio prestado, de conformidad con lo previsto en el artículo 618-2 del Estatuto Tributario.” Por lo anterior, si la persona que presta el servicio tiene la calidad de responsable del impuesto y no se encuentra dentro de las excepciones a expedir factura, deberá expedirla sin tener en cuenta que la totalidad del servicio prestado se encuentre gravado o no, pues para la obligación de facturar no existe discriminación frente a la sujeción del bien o del servicio al impuesto sobre las ventas.

Por tanto, cuando se prestan servicios tanto gravados como excluidos o exentos del impuesto sobre las ventas la facturación se realiza bajo un mismo consecutivo previamente autorizado por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN.

14. ¿Si al momento de realizar la operación de cirugía plástica los derechos de sala se encuentran gravados con IVA o permanecen excluidos? ¿Si la clínica presta al cirujano plástico el servicio de derechos de sala, hospitalización, insumos y todo lo inherente a la cirugía plástica, dichos servicios y bienes están gravados con IVA, cuando sea el cirujano quien cobre al paciente en un solo paquete el valor total de

la cirugía plástica? ¿Si la IPS sólo presta el servicio de sala quirúrgica, suministro de material médico quirúrgico y medicamentos para una cirugía estética diferente de aquellas cirugías plásticas reparadoras o funcionales, se convierte en responsable del impuesto a las ventas?

Los servicios de sala de cirugía prestados por una clínica a un cirujano plástico, se encuentran excluidos del impuesto sobre las ventas por considerarse que forman parte de los servicios clínicos excluidos por la legislación tributaria en el artículo 476 del Estatuto Tributario. Ahora, si los valores de los servicios de sala se encuentran dentro del valor del servicio gravado con el impuesto sobre las ventas, forma parte de la base gravable, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 447 y 448 del Estatuto Tributario.

15. ¿El impuesto sobre las ventas pagado en la prestación de servicios de tratamientos de belleza y cirugías estéticas, es deducible en la determinación del impuesto sobre la renta para las personas jurídicas y hasta qué porcentaje?

El impuesto sobre las ventas generado en operaciones gravadas no es deducible en el impuesto sobre la renta, ya que los impuestos deducibles expresamente están señalados en el artículo 115 del Estatuto Tributario y entre los taxativamente enunciados no se encuentra este impuesto.

16. Frente al nuevo tratamiento del IVA en las cirugías estéticas y reconstructivas, ¿cómo se deben tomar las pólizas de seguros respectivas?

Conforme se indicó al inicio del presente pronunciamiento, la competencia de la entidad se circunscribe a la de resolver las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de la competencia asignada a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN. En consecuencia, por ser un tema ajeno a las facultades otorgadas por la ley a esta entidad, no se atenderá su solicitud.

17. ¿Qué posibles faltas y qué sanciones se pueden imponer por no facturar, cuando se prestan servicios considerados como tratamiento de belleza, cirugías estéticas diferentes de aquellas cirugías plásticas reparadoras o funcionales?

Los nuevos responsables del impuesto sobre las ventas por los servicios que dejaron de ser excluidos en virtud de la modificación del artículo 476 del Estatuto Tributario, comienzan su obligación, por la prestación de estos, a partir del 1° de enero de 2019; salvo quienes se encuentren bajo las condiciones previstas en el parágrafo 3 del artículo 437 de este Estatuto, quienes serán responsables a partir del primer bimestre siguiente al que dejen de cumplir los requisitos establecidos. Lo anterior, sin perjuicio de lo previsto en el inciso 2 de dicho parágrafo, en cuyo caso se deberán inscribir o actualizar el Registro Único Tributario –RUT, como responsables del impuesto, previamente a la celebración del contrato correspondiente.

Dentro de las sanciones que prevé el Estatuto Tributario para incumplimiento de las obligaciones relacionadas con el impuesto sobre las ventas y la expedición de factura, se encuentran, entre otras, las siguientes:

El cumplimiento en la presentación de la declaración de ventas de los nuevos responsables, que es bimestral, su no presentación oportuna genera sanción por extemporaneidad, de acuerdo con el artículo 641, que es equivalente al 5% del impuesto a cargo por cada mes o fracción de mes. Esta sanción se cobra sin perjuicio de los intereses que originen el incumplimiento del pago del impuesto por parte del responsable, intereses de mora que se calculan conforme el artículo 634 del Estatuto Tributario. El no facturar puede llevar a la sanción de clausura o cierre del establecimiento de comercio, oficina, consultorio de que trata el artículo 657 del Estatuto Tributario. Ahora bien, de acuerdo con el artículo 402 de la Ley 599 de 2007, modificado por la Ley 1819 de 2016, artículo 339, el responsable de los impuestos de las ventas que omita la obligación de cobrar y recaudar este impuesto y que no consigne las sumas recaudadas dentro de los dos meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno nacional, incurrirá en prisión de 48 a 108 meses y multa equivalente al doble de lo no consignado.

18. ¿El Ministerio de Salud y Protección Social tiene establecido los tratamientos dermatológicos que se pueden considerar estéticos?

Por ser un tema de competencia del Ministerio de Salud y Protección Social se da traslado para su resolución.

En los anteriores términos se resuelve su consulta y finalmente se manifiesta que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de "Normatividad"/"Doctrina"/, dando click en el link "Dirección de Gestión Jurídica.