

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

RAD: 905912

100208221-904

Bogotá, D.C. **23/06/2021**

Tema	Impuesto sobre las ventas -IVA
Descriptores	Servicios vinculados con la seguridad social exceptuados de IVA
Fuentes formales	Estatuto Tributario, artículo 476, numerales 1, 2 y 3 Oficio DIAN No. 000345 de 2020

Cordial saludo,

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

La Superintendencia Nacional de Salud traslada por competencia la consulta formulada por la peticionaria, para que se atienda el punto relacionado con la exclusión del impuesto sobre las ventas -IVA a Instituciones Prestadoras de Salud (IPS). Puntualmente, se consulta si a las Instituciones Prestadoras de Salud (IPS) al prestar sus servicios con dineros de la Unidad de Pago por Capitación (UPC) les aplica la exclusión del IVA teniendo en cuenta lo establecido en el Artículo 48 de la Constitución Política y demás normas que regulan la exclusión respecto de instituciones del Sistema de Seguridad Social en salud.

Para formular su inquietud, la consultante además de citar el Artículo 48 de la Constitución Nacional, se refiere a algunas sentencias de la Corte Constitucional (C-140 de 2003 y C- 824 de 2004) y a la Ley 100 de 1993.

Sobre el particular, las consideraciones de este Despacho son las siguientes, no sin antes reiterar que no le corresponde pronunciarse sobre situaciones de carácter particular ni prestar asesoría específica:

1. En primer lugar, es necesario tener presente que el impuesto sobre las ventas -IVA es un impuesto del orden nacional, indirecto, de naturaleza real, de causación instantánea y de régimen general. En efecto, en el Concepto Unificado de 2003, se precisa que el IVA:

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

“Es impuesto, por consistir en una obligación pecuniaria que debe sufragar el sujeto pasivo sin ninguna contraprestación.

Es indirecto porque entre el contribuyente, entendido como quien efectivamente asume la carga económica del impuesto y la nación como sujeto activo, acreedor de la obligación tributaria, media un intermediario denominado responsable. Jurídicamente quien asume la responsabilidad del impuesto frente al Estado no es el sujeto pasivo económico sino el responsable que por disposición legal recauda el gravamen.

Es de naturaleza real por cuanto afecta o recae sobre bienes y servicios, sin consideración alguna a la calidad de las personas que intervienen en la operación.

(...)

*Es un impuesto de régimen de gravamen general conforme con el cual, **la regla general es la causación del impuesto y la excepción la constituyen las exclusiones expresamente contempladas en la Ley.**” (Subrayado y negrilla por fuera de texto).*

En este contexto, es claro que el impuesto sobre las ventas se causa cuando tiene lugar alguno de los supuestos de hechos señalados por el legislador como generadores del mismo, entre ellos la prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior, con excepción de los expresamente excluidos (Artículo 420 del Estatuto Tributario). Siendo la excepción a esta regla general, como lo indica la misma norma, los eventos de exclusión expresamente señalados por el legislador, como es el caso del artículo 476 del Estatuto Tributario que establece los servicios excluidos de este impuesto. Particularmente, esta norma en su numeral 1 excluye del impuesto la prestación de los **servicios de salud humana** allí relacionados: **“Los servicios médicos, odontológicos, hospitalarios, clínicos y de laboratorio, para la salud humana”**.

Tratándose entonces de la aplicación del numeral 1 del artículo 476 del Estatuto Tributario, esto es, de la prestación de **servicios para la salud humana allí señalados**, es posible concluir que, independientemente de quien preste el servicio, bien sea una persona natural o jurídica autorizada, una IPS o un médico particular, estos están excluidos del impuesto sobre las ventas. Así mismo, puede concluirse que la exclusión no atiende al origen de los recursos destinados a la prestación de dichos servicios.

2. Adicionalmente, considerando las sentencias de la Corte Constitucional que menciona la peticionaria y los **servicios asociados a la seguridad social** en lo que a salud se refiere, es preciso recordar que el mismo artículo 476 del Estatuto Tributario, en sus numerales 2 y 3 incluye como excluidos los siguientes:

“2. 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.

3. Los planes obligatorios de salud del sistema de seguridad social en salud expedidos por entidades 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

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

régimen de ahorro individual con solidaridad a que se refiere el artículo 135 de la Ley 100 de 1993 o las disposiciones que la modifiquen o sustituyan”. (Negrilla por fuera de texto).

Al respecto es necesario señalar que existe abundante doctrina tendiente a precisar cómo aplica la exclusión del IVA en relación con dichos numerales. Entre otros, cabe mencionar el Oficio 000345 de 2020, a través del cual se resolvió una solicitud donde se consultó precisamente acerca de la aplicación de las exclusiones del impuesto sobre las ventas que trae el artículo 476 del Estatuto Tributario, referidas a los servicios vinculados con el sistema de seguridad social al tratarse de Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud (IPS) y Entidades Promotoras de Salud (EPS), y en donde se solicitó la reconsideración del Concepto No. 900758 de 2019. En dicho Oficio 000345, entre otros aspectos, se indicó lo siguiente:

“(…)

Tal como se expuso en el concepto objeto de inconformidad, 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**” (Negrillas fuera de texto).*

*Así las cosas, resulta claro que la exclusión de IVA de que tratan los numerales 2 y 3 del artículo 476 no depende de la entidad que presta el servicio, sino del criterio objetivo del servicio prestado y que éste pertenezca a aquellos **vinculados con la seguridad social**, de acuerdo con Ley 100 de 1993.*

En consecuencia, no todos los servicios prestados por las entidades administradoras del sistema de seguridad social bien sean IPS o EPS, se encuentran excluidos de IVA.

*Por lo tanto, 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 si el mismo es uno de los vinculados con la seguridad social.***

(…).”

Así mismo, señaló en relación con el artículo 4 de la Ley 100 de 1993 que:

*“Sin embargo, (el) precitado compendio normativo no especificó los servicios vinculados con la seguridad social, por lo que el artículo 1 del Decreto 841 de 1998 -compilado en el artículo 1.3.1.13.13 del Decreto 1625 de 2016- se encargó de enlistar los **“Servicios vinculados con la seguridad social exceptuados del impuesto sobre las ventas”**.*

Luego, previa cita del artículo 1.3.1.13.13 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, en toda su extensión, indicó:

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

“Por consiguiente, los servicios descritos en la norma anterior son los que deben ser considerados como excluidos en virtud a los numerales 3 y 8, hoy entiéndase 2 y 3 del artículo 476 del Estatuto Tributario; sin importar que entidad los presta.

De manera que, deberá cada entidad que preste servicios relacionados con la seguridad social, evaluar conforme la normatividad descrita los servicios que en cada caso específico son objeto de exclusión en cuestión.

*De otro lado, vale la pena destacar que de acuerdo a lo expresado en la jurisprudencia de la Corte Constitucional (Sentencias C-1040 de 2008, C - 824 de 2004 entre otras) **la exoneración tributaria en favor de las unidades de pago por capitación (UPC) 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- están excluidos del IVA.***

(...).” (Subrayado y resaltado fuera de texto).

Así, el Oficio 000345 de 2020 confirmó el oficio No. 900758 de 2019, concluyendo que: “ (...) *el mismo continúa con la línea de interpretación normativa doctrinal que ha forjado este Despacho frente a que las exclusiones estipuladas en los numerales 2 y 3 del artículo 476 del Estatuto Tributario son de carácter objetivo, independientemente del sujeto que presta el servicio e inherentes a la calidad del servicio prestado, el cual debe estar única y directamente relacionado con las prestaciones del POS*”.

Por todo lo anterior, considera este Despacho que el Oficio 000345 de 2020 responde la inquietud que se plantea en esta oportunidad y, en todo caso, para mayor ilustración y claridad sobre el tema, se anexa junto con el Oficio 900758 de 2019.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos 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 “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

NICOLÁS BERNAL ABELLA

Subdirector de Gestión de Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín
Tel: 607 99 99 Ext: 904101

Proyectó: Aída patricia Burbano Mora
Anexos: Oficio 000345 de 2020 y Oficio No. 900758 de 2019.