



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA
CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D. C., quince (15) de junio de dos mil veintitrés (2023)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	11001-03-27-000-2022-00045-00 (26729)
Demandante	MARCELA RAMÍREZ SARMIENTO Y ÁLVAREZ BLANCO GRUPO CONSULTOR S.A.S.
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Gravamen a los movimientos financieros (GMF). Exención. Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud. Concepto General Unificado Nro. 1466 de 2017 y Concepto Nro. 908127 (Oficio Nro. 100208221-1270) de 2021, expedidos por la DIAN

SENTENCIA ANTICIPADA

La Sala decide la demanda de simple nulidad interpuesta por Marcela Ramírez Sarmiento en nombre propio y como apoderada de la sociedad Álvarez Blanco Grupo Consultor S.A.S., en la que pretenden la nulidad del literal b) del numeral 8.16 del Concepto General Unificado Nro. 1466 del 29 de diciembre de 2017 y de la totalidad del Concepto Nro. 908127 (también identificado como el Oficio Nro. 100208221-1270) del 12 de agosto de 2021, actos administrativos proferidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante DIAN).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

La DIAN profirió el Concepto General Unificado Nro. 1466 de 2017, sobre el gravamen a los movimientos financieros (en adelante GMF), entre otros temas. En el literal b) del numeral 8.16, precisó el alcance de la exención del GMF sobre los recursos de seguridad social en salud, en el sentido de señalar que aplica respecto de las transacciones financieras realizadas con recursos del Fondo de Solidaridad y Garantía (FOSYGA¹), y las que tengan como propósito el cubrimiento del Plan Obligatorio de Salud (POS²). Así mismo, precisó que están exentos: i) en un 100%, los pagos que realicen las entidades prestadoras de Salud (EPS) y las administradoras del régimen subsidiado (ARS) a las instituciones prestadoras de salud (IPS), por concepto del POS; y ii) en un 50%, los pagos que realicen las IPS con recursos del POS.

¹ Se precisa que el artículo 66 de la Ley 1753 de 2015 creó a la Entidad Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud (ADRES), entidad que asumió la administración de los recursos del Fosyga, así como del Fondo de Salvamento y Garantías para el Sector Salud (Fonsaet), los que financien el aseguramiento en salud, los copagos por concepto de prestaciones no incluidas en el plan de beneficios del Régimen Contributivo y los recursos que se recauden como consecuencia de las gestiones que realiza la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP); los cuales confluirán en la Entidad.

² Debe tenerse presente que, hoy en día, el POS corresponde a la prestación de servicios y tecnologías estructurados con base en una concepción integral de la salud, según lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley Estatutaria 1751 de 2015.



Una sociedad solicitó a la DIAN que “Se adicione al Concepto General Unificado No. 1466 del 29 de diciembre de 2017 del Gravamen a los Movimientos Financieros “GMF” en el sentido que, no solo los pagos efectuados a las IPS sino también aquellos efectuados a los gestores farmacéuticos en ejecución de contratos de suministro y/o dispensación de productos farmacéuticos, dispositivos, medicamentos y productos que se brinden en desarrollo de un contrato con una Entidad Promotora de Salud -EPS, se encontrarían exentas del gravamen a los movimientos financieros GMF, ya que, se trata de operaciones financiadas con los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud”.

La autoridad tributaria negó la petición mediante el Concepto Nro. 908127 (también identificado como el Oficio Nro. 100208221-1270) del 12 de agosto de 2021, por considerar que la normativa tributaria no contempla la exención sobre los traslados efectuados a los gestores farmacéuticos, y además, porque “los recursos del sistema de seguridad social en salud de las EPS y ARS que sean trasladados a los gestores farmacéuticos, dejan de ser recursos del sistema de seguridad social en salud y pasan a ser recursos propios de los gestores farmacéuticos”.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN JUDICIAL

En ejercicio del medio de control de nulidad, contemplado en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), los actores formularon las siguientes pretensiones:

- «1. Que se declare la nulidad del numeral 8.16, literal b, del Concepto Unificado No. 1466 del 29 de diciembre de 2017, emitido por la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.
2. Que se declare la nulidad del Concepto con radicado 908127, expedido bajo el oficio 100208221-1270 del 12/08/2021, emitido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.
3. Que se **SUSPENDA PROVISIONALMENTE** los efectos del numeral 8.16, literal b del Concepto Unificado No. 1466 del 29 de diciembre de 2017; y la totalidad del Concepto No. 908127, oficio 100208221-1270 del 12 de agosto de 2021, emitidos por la DIAN, hasta que la Corporación tome una decisión de fondo sobre la presente demanda.
4. Que se dé cumplimiento a la sentencia en los términos ordenados por el artículo 192 del CPA y CA»³.

Para estos efectos, invocaron como normas violadas los artículos 48 y 363 de la Constitución Política; 879 (numeral 10) del Estatuto Tributario; 156 de la Ley 100 de 1993 y 1.4.2.2.11. (numeral 2) del Decreto 1625 de 2016.

Los cargos de nulidad se resumen así:

Señalaron que el numeral 10 del artículo 879 del Estatuto Tributario establece la exención del GMF, entre otras, sobre las operaciones financieras realizadas con recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud de las EPS y las ARS, y de las operaciones efectuadas con los recursos correspondientes a los giros que reciben las IPS por concepto de pago del POS por parte de las EPS o ARS hasta en un 50%.

Precisó que, para efectos de control del beneficio tributario, el párrafo 2° del artículo 879 ibidem, dispuso que la exención del GMF estaba sujeta a la identificación de la cuenta bancaria, conforme lo establezca el reglamento, para lo cual se expidió el Decreto 449 de 2003.

³ SAMAI. Índice 2. PDF 2. Página 2.



A partir de lo anterior, sostuvieron que la aludida exención pretende excluir del GMF los recursos destinados al Sistema de Seguridad Social en Salud, de acuerdo con la prohibición prevista en el artículo 48 de la Constitución Política, según la cual “no se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la seguridad social para fines diferentes a ella”. En consecuencia, la exención legal no está condicionada a la disposición de dineros a favor de un sujeto en particular, sino que tiene como propósito beneficiar a las operaciones realizadas con recursos del Sistema que, por tener origen en contribuciones parafiscales, no pueden estar sujetos a impuestos, como lo ha reconocido la Corte Constitucional⁴.

Afirmaron que «el carácter de esos recursos es el que permite que se haga extensiva la exención tributaria a recursos del sistema relacionados con transacciones entre las EPS y los gestores o proveedores farmacéuticos»⁵.

Destacaron que es indispensable que parte de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud sean dedicados al suministro y/o dispensación de productos farmacéuticos, dispositivos y medicamentos requeridos esencialmente en la prestación de los servicios médicos garantizados por el plan de beneficios, por lo que los recursos destinados a financiar dichos insumos médicos no pueden ser gravados porque se dirigirían al Presupuesto General de la Nación, lo que reiteran, vulneraría el artículo 48 constitucional. De esta forma, a su juicio, la DIAN desatendió la finalidad de la exención porque no tuvo presente que las transacciones entre las EPS y los gestores o proveedores farmacéuticos tienen como propósito adquirir medicamentos, dispositivos y demás elementos necesarios para la prestación del servicio de salud.

Advirtió que el literal c) del artículo 156 de la Ley 100 de 1993 establece que el Sistema General de Seguridad Social en Salud tiene como característica que todos sus afiliados reciban un plan integral de protección de la salud, con atención preventiva, médico-quirúrgica y medicamentos esenciales, que será denominado POS. Entonces, reiteraron que las sumas destinadas al pago de insumos médicos también hacen parte de este Sistema, por lo que deben gozar de la exención prevista para el GMF.

Además, la adquisición de medicamentos e insumos está exenta del GMF porque de acuerdo con el numeral 2 del artículo 1.4.2.2.11 del Decreto 1625 de 2016, están gravadas todas las transacciones financieras cuyo propósito sea diferente al cubrimiento del POS. Sin embargo, esta norma no fue aplicada por la DIAN al proferir los actos acusados.

Así, los actos demandados cometen un error al señalar que los recursos exentos son aquellos relacionados a los pagos a las EPS, pues la destinación específica también se cumple con la adquisición de insumos médicos, farmacéuticos, dispositivos, medicamentos, etc.

En desarrollo con lo expuesto, pusieron de presente que la Sentencia C-313 de 2014, con fundamento en el principio de eficiencia (artículo 2 de la Ley 100 de 1993), sostuvo que se debe garantizar el acceso efectivo en la atención, tratamientos, medicamentos y tecnologías en plazos razonables y brindar las facilidades, establecimientos y bienes necesarios para alcanzar el más alto nivel de salud.

⁴ Para el efecto, citan las Sentencias C-824 de 2004 y C-978 de 2010.

⁵ SAMAI. Índice 2. PDF 2. Página 6.



Concluyeron que los actos acusados desconocen las normas superiores porque consideraron que los recursos trasladados a los gestores farmacéuticos dejaron de ser del Sistema General de Seguridad Social en Salud, cuando el artículo 156 de la Ley 100 de 1993 expresamente los incluye y el numeral 2 del artículo 1.4.2.2.11 del Decreto 1625 de 2016 los exonera del tributo por pertenecer a dicho Sistema.

Finalmente, adujeron que se violó el artículo 363 de la Constitución Política, pues la interpretación de la DIAN desconoce los principios de equidad, eficiencia y progresividad tributaria, ya que excluir del beneficio tributario las transacciones entre las EPS y los gestores farmacéuticos genera un desequilibrio entre los sujetos que participan en el Sistema General de Seguridad Social en Salud, lo que amenaza con descapitalizar al proveedor de insumos médicos, y da lugar a un efecto negativo al Sistema, pues finalmente estos costos se trasladan al mismo.

Oposición a la demanda

La DIAN contravirtió las pretensiones de la demanda con los siguientes argumentos:

Aseguró que los actos acusados contienen una interpretación restrictiva de la exención del GMF prevista por el numeral 10 del artículo 879 del Estatuto Tributario para las operaciones financieras realizadas con recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, respetando el principio de reserva de ley en la determinación del beneficio tributario, de modo que no vulneró los artículos 48 y 363 de la Constitución Política.

Destacó que, en realidad, los conceptos acusados se limitaron a reiterar lo establecido en el numeral 10 del artículo 879 del Estatuto Tributario, reglamentado por el numeral 2 del artículo 1.4.2.2.11. del Decreto 1625 de 2016, que limitaron el alcance de la exención del GMF para los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, a dos eventos: *i)* los pagos que realicen las EPS y las ARS a las IPS por concepto del POS y *ii)* el 50% de los pagos que realicen las IPS con los recursos recibidos por concepto del POS.

Manifestó que todas las normas que establecen beneficios tributarios deben ser interpretadas de forma restrictiva, según lo indicó la Sentencia C-029 de 2019, por lo que no es posible extender la exención del GMF a los pagos realizados por las EPS a los gestores farmacéuticos.

Destacó que las Sentencias C-824 de 2004 y C-978 de 2010 invocadas por las demandantes no constituyen precedente para este caso. Frente a la primera, precisó que declaró inconstitucional una expresión del numeral 10 del artículo 879 del Estatuto Tributario relacionada con los gastos administrativos porque no es posible diferenciarlos específicamente del gasto relacionado con el acto médico. Por su parte, la segunda providencia declaró inexecutable el artículo 6 de la Ley 1151 de 2007 porque desplazó recursos que reciben las EPS.

Por esto, y con base en el artículo 363 de la Constitución Política, insistió en que los beneficios tributarios deben ser establecidos de conformidad con los principios de justicia, eficiencia y equidad tributaria. De esta forma, para la demandada, la exención del GMF del numeral 10 del artículo 879 del Estatuto Tributario está limitada a los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud de las EPS y las ARS hasta el pago a las IPS, sin que sea posible extender el beneficio en la cadena de pagos de forma indefinida o ilimitada hasta los gestores farmacéuticos.



Explicó que los pagos a los gestores farmacéuticos no están incluidos expresamente en la exención, pues *“especialmente en relación con los medicamentos, existe un procedimiento técnico-científico respecto de las necesidades en salud y la eficacia o efectividad de los mismos, así como estudios de evaluación económica y de costos respecto de la afectación de las UPC, y la posibilidad del Sistema General de Seguridad Social en Salud de financiarlos, sin afectar el equilibrio económico”*.

Conceptos rendidos por las entidades convocadas al proceso

1. Instituto Colombiano de Derecho Tributario (en adelante ICDT)

El ICDT solicitó que se declare la nulidad parcial del Oficio Nro. 100208221-1270 de 2021, por lo siguiente:

Señaló que el literal b) del numeral 8.16 del Concepto General Unificado Nro. 1466 de 2017 es acorde con las normas superiores porque concluyó que, después de realizado el proceso de compensación y giro de los aportes y las Unidades de Pago por Capitación (en adelante UPC), están gravadas las transacciones financieras cuyo propósito sea diferente al cubrimiento del POS, lo que se ajusta al artículo 48 de la Constitución Política.

Destacó que ese concepto no sostiene expresamente que la exención del numeral 10 del artículo 879 del Estatuto Tributario es inaplicable a los pagos destinados a insumos médicos, farmacéuticos o dispositivos o a las transacciones entre las EPS y los gestores farmacéuticos, sino que se limitó a señalar que no opera el beneficio tributario frente a las transacciones financieras cuyo propósito sea diferente al cubrimiento del POS. Por este motivo, sostuvo que el aparte acusado del Concepto General Unificado Nro. 1466 es acorde con el numeral 2 del artículo 1.4.2.2.11. del Decreto 1625 de 2016.

En cambio, aseguró que el Oficio Nro. 100208221-1270 de 2021 expresamente sostuvo que los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud que son transferidos por las EPS y las ARS a los gestores farmacéuticos dejan de ser del sistema y pasan a ser propios de dichos gestores. Empero, a juicio del ICDT, esta afirmación no es cierta, todo, porque al realizar una interpretación de las normas legales en su conjunto, y no simplemente restrictiva, los pagos realizados a los gestores farmacéuticos corresponden al POS (hoy servicios y tecnologías a los que se refiere el artículo 15 de la Ley Estatutaria 1751 de 2015).

Por lo anterior, dijo que el Oficio Nro. 100208221-1270 de 2021 desconoce el artículo 48 de la Constitución Política, que ordena que no se pueden destinar los recursos de la seguridad social para fines diferentes a ella, así como el alcance del numeral 10 del artículo 879 del Estatuto Tributario y el numeral 2 del artículo 1.4.2.2.11 del Decreto 1625 de 2015. Entonces, a modo de conclusión, precisó que debe declararse la nulidad de las siguientes expresiones:

«según el caso, sin que la norma contemple los traslados de recursos efectuados a los gestores farmacéuticos.

Así las cosas, los recursos del sistema de seguridad social en salud de las EPS y ARS que sean trasladados a los gestores farmacéuticos, dejan de ser recursos del sistema de seguridad social en salud y pasan a ser recursos propios de los gestores farmacéuticos, motivo por el cual no se encuentran cubiertos por la exención establecida en el numeral 10 del artículo 879 del Estatuto Tributario»⁶.

⁶ SAMAI. Índice 20. Página 19.



2. Universidad Nacional de Colombia

Esta institución educativa conceptuó que se deben negar las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Aseguró que la demandante alega un beneficio tributario inexistente, pues el numeral 10 del artículo 879 del Estatuto Tributario no prevé la exención del GMF para los gestores farmacéuticos.

Indicó que la interpretación de la DIAN es correcta al señalar que el numeral 10 del artículo 879 ibidem no contempla los traslados de recursos efectuados a los gestores farmacéuticos como exentos, y que el principio de legalidad tributaria y el artículo 338 de la Constitución Política exigen que los beneficios tributarios sean interpretados de forma restrictiva. En consecuencia, destacó que la entidad demandada no puede crear la exención alegada por las demandantes en ejercicio de sus funciones de interpretación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

Destacó que el numeral 10 del artículo 879 del Estatuto Tributario tiene el objetivo de proteger los movimientos financieros utilizados para el funcionamiento del Sistema General de Seguridad Social en Salud, pero no para todos sus integrantes, pues las transferencias de las IPS solo están exentas frente al 50% de los pagos recibidos de las EPS y las ARS por concepto del POS.

Manifestó que las demandantes equiparan, erróneamente, a los gestores farmacéuticos con otros integrantes del Sistema General de Seguridad Social en Salud, con base en lo cual consideran que se justifica la ampliación del beneficio tributario. Sin embargo, este argumento no es suficiente para desconocer que, por un lado, no todos los sujetos que pertenecen al sistema asumen universalmente la exención, y por el otro, que solo el legislador está llamado a determinar expresamente los beneficios tributarios.

Adujo que los gestores farmacéuticos fueron incorporados como integrantes del Sistema General de Seguridad Social en Salud mediante el artículo 243 de la Ley 1995 de 2019, que modificó el artículo 155 de la Ley 100 de 1993, y se encuentran definidos en el parágrafo 2 del artículo 2 de la Ley 1966 de 2019. Empero, estas normas no han sido reglamentadas por el Ministerio de Salud y Protección Social para el 20 de octubre de 2022. Así las cosas, señaló que no están totalmente diferenciadas las funciones específicas de los gestores farmacéuticos de aquellos que ejercen actividades comerciales en la distribución de medicamentos.

Sostuvo que las actoras invocaron como sustento el artículo 156 de la Ley 100 de 1993, pero esta norma se limita a mencionar las características básicas del sistema, sin incorporar todas las transacciones de medicamentos en él, sino únicamente los esenciales dentro del POS. De esta forma, a su juicio, el legislador podría establecer una exención parcial para los gestores farmacéuticos que se encargan de entregar los medicamentos esenciales del POS, de forma similar a lo que ocurre con las IPS.

Manifestó que, en sentencia del 4 de septiembre de 2003⁷, el Consejo de Estado señaló que no puede interpretarse que el beneficio tributario dispuesto para las entidades que hacen parte del Sistema General de Riesgos Profesionales procede por el solo hecho de pertenecer al mismo, sino que su propósito es proteger a los recursos en razón a su destinación. Además, destacó que el legislador limitó la

⁷ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 11001-03-27-000-2002-00064-01 (13328). Sentencia del 4 de septiembre de 2003. CP: Ligia López Díaz.



exención del GMF hasta el pago a la EPS, a la ARS, a la IPS o al pensionado, afiliado o beneficiario, según el caso. Y concluyó que, cuando estos recursos dejan de pertenecer al sistema de seguridad social porque se incorporan al patrimonio de un actor del sistema o que exceden los recursos exclusivos para la prevención, protección y atención del Sistema General de Riesgos Profesionales, pueden ser gravados con impuestos.

Finalmente, indicó que las Circulares Nros. 6 de 2013, 4 de 2016 y 12 de 2021 del Ministerio de Salud establecen precios controlados de medicamentos atendiendo la posición dominante de algunos comercializadores. Por eso, aún si se acogen las pretensiones de la demanda, no es procedente el reconocimiento de una exención general para los gestores farmacéuticos, en tanto la distribución de medicamentos no tiene criterios uniformes respecto del propio sistema.

3. Universidad Externado de Colombia

La institución educativa consideró que los actos acusados deben ser anulados por lo siguiente:

Expuso que, en la Sentencia C-824 de 2004, la Corte Constitucional concluyó que la exención analizada debe respetar las limitaciones constitucionales, por lo que no procede la distinción entre transacciones para sufragar gastos administrativos de cualquier otro gasto necesario para atender el servicio de salud. De manera que, declaró inexecutable parcialmente el numeral 10 del artículo 879 del Estatuto Tributario en cuanto establecía que no era aplicable la exención para transacciones que financian actividades administrativas.

Con base en lo anterior, dijo que, para la Corte Constitucional los pagos que realizan las EPS con recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud y que son necesarios para el cumplimiento de la finalidad del mismo no pueden estar gravadas con GMF.

Frente al caso concreto, indicó que los medicamentos y dispositivos médicos son necesarios para el sistema, tanto como el acto médico, por lo que la Ley 100 de 1993 establece que los medicamentos esenciales hacen parte de los elementos básicos del Sistema General de Seguridad Social en Salud. En consecuencia, los gestores farmacéuticos que proveen a las EPS de los elementos necesarios para el buen funcionamiento del sistema deben acceder al mismo beneficio tributario.

Así mismo, como las EPS realizan los pagos a los gestores farmacéuticos, sus transacciones no deben estar gravadas, siempre y cuando se utilicen recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, en concordancia con lo expuesto en la sentencia del Consejo de Estado del 27 de junio de 2019⁸.

Por lo expuesto, a su juicio, la interpretación de la DIAN vulnera el artículo 48 de la Constitución, que prohíbe destinar o utilizar los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud en fines distintos.

Alegatos de conclusión

Las accionantes reiteraron lo expuesto en la demanda y, además, solicitaron que se acogieran los conceptos presentados por el ICDT y la Universidad Externado de Colombia.

⁸ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 05001-23-33-000-2013-00853-01 (22250). Sentencia del 27 de junio de 2019. CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.



La DIAN expuso nuevamente los argumentos de defensa de la oposición a la demanda.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público solicitó que se niegue la pretensión de nulidad del literal b) del numeral 8.16 del Concepto Unificado Nro. 1466 de 2017 y se acceda a la nulidad del Oficio Nro. 100208221-127 de 2021, por lo siguiente:

Puso de presente que la Sentencia C-824 de 2004 declaró inconstitucional la expresión del numeral 10 del artículo 879 del Estatuto Tributario que excluía de la exención del GMF a los gastos administrativos de las EPS que se pagaban con recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, con fundamento en que *“no es dable al legislador hacer una separación tajante o establecer fronteras entre los recursos de la seguridad social destinados a la administración del sistema y aquellos destinados a sufragar específicamente el acto médico, por cuanto sin estructuras administrativas que sustenten los servicios médicos, éstos no podrían ser llevados a cabo”*.

Consideró que no debe hacerse una interpretación extensiva del beneficio tributario, por lo que no se puede entender que todo recurso relacionado con las transacciones entre las EPS y los gestores farmacéuticos debe considerarse exento del GMF, sino únicamente los que tengan por destino el POS.

Lo anterior, concuerda con lo señalado en el literal b) del numeral 8.16 del Concepto Unificado Nro. 1466 de 2017, cuando señala que están gravadas todas las transacciones cuyo propósito sea diferente al cubrimiento del POS y, en consecuencia, este acto no debe ser anulado.

Empero, el Oficio Nro. 100208221-127 es anulable en cuanto que la DIAN realiza una generalización falsa, pues al gravarse los recursos con los que se pagan insumos, productos farmacéuticos y medicamentos, también se están gravando recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud. En consecuencia, en estos casos, debe operar la exención al GMF.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad del literal b) del numeral 8.16 del Concepto General Unificado Nro. 1466 del 29 de diciembre de 2017 y del Concepto Nro. 908127 (también identificado como el Oficio Nro. 100208221-1270) del 12 de agosto de 2021, actos administrativos proferidos por la DIAN.

Según las demandantes, los conceptos acusados infringen el artículo 48 de la Constitución Política al considerar que no procede la exención del GMF prevista en el numeral 10 del artículo 879 del Estatuto Tributario para las transacciones financieras entre las EPS y los gestores farmacéuticos. Lo anterior, porque la adquisición de medicamentos, dispositivos y productos similares, son elementos necesarios para la prestación del servicio de salud cubierto por el POS.

Para decidir lo anterior, se debe tener presente que el inciso 5° del artículo 48 de la Constitución Política establece que *«No se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella»*.

Al respecto, en sentencia C-1040 de 2003, la Corte Constitucional destacó que el servicio de salud requiere de un flujo constante de recursos que permita su



financiación y la atención adecuada y oportuna correspondiente. Para este propósito, el inciso 5° del artículo 48 de la Constitución Política establece que los recursos del Sistema tienen una destinación específica, lo que le otorga un carácter parafiscal, por lo que precisó que *«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»* (subraya la Sala).

Súmese a lo dicho que, en la Sentencia C-264 de 2019, de la Corte Constitucional, se aclaró que la garantía del inciso 5° del artículo 48 de la Constitución *«versa sobre los recursos del sistema de seguridad social, y particularmente sobre los recursos parafiscales asociados a la seguridad social, y no sobre todo el patrimonio de la entidad»*.

Descendiendo al caso concreto, se encuentra que el GMF se genera por la realización de las operaciones descritas en el artículo 871 del Estatuto Tributario, entre estas, *«la realización de las transacciones financieras, mediante las cuales se disponga de recursos depositados en cuentas corrientes o de ahorros, así como en cuentas de depósito en el Banco de la República, y los giros de cheques de gerencia»*, siendo los sujetos pasivos⁹ *«los usuarios y clientes de las entidades vigiladas por las Superintendencias Bancaria, de Valores¹⁰ o de Economía Solidaria; así como las entidades vigiladas por estas mismas superintendencias, incluido el Banco de la República»*.

En el numeral 10 del artículo 879 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley 788 de 2002, se establece una excepción a la regla impositiva, al consagrar una exención sobre las operaciones financieras realizadas con recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, en los siguientes términos:

«Artículo 879. Exenciones del GMF Se encuentran exentos del Gravamen a los Movimientos Financieros: (...)

10. Las operaciones financieras realizadas con recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, de las EPS y ARS diferentes a los que financian gastos administrativos¹¹, del Sistema General de Pensiones a que se refiere la Ley 100 de 1993, de los Fondos de Pensiones de que trata el Decreto 2513 de 1987 y del Sistema General de Riesgos Profesionales, hasta el pago a las Instituciones Prestadoras de Salud (IPS), o al pensionado, afiliado o beneficiario, según el caso.

También quedarán exentas las operaciones realizadas con los recursos correspondientes a los giros que reciben las IPS (Instituciones Prestadoras de Servicios) por concepto de pago del POS (Plan Obligatorio de Salud) por parte de las EPS o ARS hasta en un 50%¹²». (Resaltado de la Sala).

⁹ Estatuto Tributario. Artículo 875.

¹⁰ La Superintendencia Bancaria y la Superintendencia de Valores se funcionaron, y actualmente se denomina Superintendencia Financiera de Colombia.

¹¹ El aparte tachado fue declarado inconstitucional por la Sentencia C-824 de 2004 de la Corte Constitucional, bajo el argumento de que: *“En ese orden de ideas, si bien en virtud de esta norma, los recursos de la seguridad social y de los propios de las EPS deben estar separados en cuentas independientes, es importante resaltar que la expresión acusada no hace referencia a los recursos propios de las EPS o ARS, como impropriamente los consideran algunos de los intervinientes, sino que hace alusión claramente a los gastos administrativos de esas entidades financiados con dineros del sistema de seguridad social puesto que, como ya se explicó, la disposición parcialmente acusada excluye del gravamen las operaciones financieras de las EPS y ARS realizadas “con recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud”.*

¹² Se pone de presente que mediante la Sentencia C-572 de 2003, la Corte Constitucional declaró exequible este aparte con fundamento en que: *“De entrada hay que reconocer que los recursos correspondientes a los giros que reciben las IPS por concepto de pago del POS no se ejecutan de manera exclusiva en la prestación de los servicios de salud inherentes al sistema, toda vez que las IPS destinan una parte considerable de esos giros a gastos administrativos y a distribución de utilidades o excedentes. Razón suficiente para no poner en tela de juicio la constitucionalidad del segmento demandado, pues, advirtiendo que la exención del GMF (50%) está ligada a la destinación de los mencionados recursos, nada justifica la ampliación de su cobertura como para llevarla al 100%. Por el contrario, una tal ampliación sería inexecutable por no cumplir con el requisito de la proporcionalidad que reclama la figura de la exención bajo el ordenamiento constitucional”.*

Esta normativa fue reglamentada por el artículo 8 del Decreto 449 de 2003, el cual quedó compilado en el numeral 2 del artículo 1.4.2.2.11 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016 (en adelante DUR), que dispone:

«Artículo 1.4.2.2.11. Sistemas generales de pensiones, salud y riesgos profesionales. Las operaciones financieras consideradas como exentas por el numeral 10 del artículo 879 del Estatuto Tributario, serán las realizadas por las entidades administradoras de dichos recursos **hasta el pago** a las Entidades Promotoras de Salud (EPS), a las entidades Administradoras del Régimen Subsidiado de Salud (ARS), **a las Instituciones Prestadoras de Salud (IPS)** y el cincuenta por ciento (50%) de las operaciones que realicen las IPS con los recursos del Plan Obligatorio de Salud, así como el pago al pensionado, afiliado o beneficiario, según el caso, de acuerdo con lo siguiente: (...)

2. Recursos del sistema de seguridad social en salud. Gozarán de esta exención todas las transacciones realizadas con los recursos del Fondo de Solidaridad y Garantía Fosyga.

Las cotizaciones que realizan los afiliados al sistema general de seguridad social en salud pertenecen al Fondo de Solidaridad y Garantía, Fosyga, por ello están exentas las transacciones que realicen las entidades promotoras de salud de las cuentas de que trata el parágrafo del artículo 182 de la Ley 100 de 1993, hasta que se realice el proceso de giro y compensación previsto para el régimen contributivo. **Después de realizado este proceso están gravadas todas las transacciones financieras cuyo propósito sea diferente al cubrimiento de los servicios del Plan Obligatorio de Salud (POS).** ~~En tal sentido, los pagos destinados a gastos administrativos están sometidos al Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF)~~¹³

Los pagos que realicen las entidades prestadoras de salud (EPS) y las entidades Administradoras del Régimen Subsidiado de Salud (ARS) a las Instituciones Prestadoras de Salud (IPS), por concepto del Plan Obligatorio de Salud están exentos del Gravamen a los movimientos financieros. Igualmente, cada operación que realicen las instituciones prestadoras de salud (IPS) con los recursos recibidos por el mismo concepto están exentas del gravamen en un cincuenta por ciento (50%), para lo cual deberán identificar la cuenta corriente o de ahorros en la que se manejen dichos recursos» (Resaltado de la Sala).

Debe tenerse en cuenta que el DUR tiene por objeto compilar las normas reglamentarias, para actualizar la normativa tributaria con miras a racionalizar, simplificar y ajustar su contenido «a la realidad institucional y a la normativa vigente», como se expone en sus considerandos. Así, en desarrollo de la facultad reglamentaria, precisó el alcance de la exención prevista en el numeral 10 del artículo 879 del Estatuto Tributario, en el sentido de que todas las transacciones financieras realizadas por las EPS para cubrir los servicios del POS están amparadas con el beneficio tributario.

La Corte Constitucional ha precisado el alcance de la exención de GMF sobre los recursos de seguridad social en salud. En particular, en la sentencia C-828 de 2001, que declaró la exequibilidad condicionada de la versión anterior del artículo 879 (artículo 1, Ley 633 de 2000) que limitaba la exención «hasta el pago a la entidad promotora de salud, a la administradora del régimen subsidiado o al pensionado, afiliado o beneficiario, según el caso», dijo que: «El GMF impuesto a las transacciones entre las EPS y las IPS y a las transacciones entre las ARS y las IPS, no puede aplicarse sobre los pagos del servicio

¹³ Se precisa que la expresión tachada estaba recopilada en el artículo 8 del Decreto 449 de 2003. Además, estaba contenida en la Circular Externa Nro. 000063 del 23 de diciembre de 2010 de la Superintendencia Nacional de Salud, la cual fue declarada parcialmente nula por el Consejo de Estado porque, «como ya lo dijo la Corte Constitucional en la sentencia C-824 de 2004, no es factible hacer una separación tajante entre los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud que se destinan a la prestación de los servicios médicos y los recursos del mismo sistema que se dedican de manera exclusiva al pago de gastos administrativos». Cfr. Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 11001-03-27-000-2011-00015-00 (18841). Sentencia del 23 de enero de 2014. CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.



de salud que pertenecen al Plan Obligatorio de Salud definido legal y jurisprudencialmente cuando se tutela el derecho a la salud en conexidad con el derecho a la vida e integridad física. Por ello, tal y como lo prescribe la ley para las EPS también, las IPS deben llevar una contabilidad separada en la que se diferencien los recursos por pagos en la prestación de los servicios del POS y los recursos obtenidos por otros servicios complementarios o suplementarios. Las entidades que pertenecen al Sistema General de Seguridad Social en Salud cubiertas por la exención al GMF son las definidas por la Ley 100 de 1993.”

En esas condiciones, a partir de lo previsto en los artículos 48 de la Constitución Política, 879 (numeral 10) del Estatuto Tributario y 1.4.2.2.11 (numeral 2) del DUR, y la jurisprudencia constitucional emitida en la materia, la Sala encuentra que la exención legal analizada debe entenderse prevista sobre todas las transacciones financieras realizadas por las EPS para cubrir los servicios del POS hoy Plan de Beneficios.

Como fue expuesto, las demandantes sostienen que las transferencias de las EPS a los gestores farmacéuticos deben estar exentas del GMF en aplicación del artículo 48 constitucional porque la provisión de medicamentos, dispositivos y productos similares, hacen parte del cumplimiento de los servicios del POS.

Para verificar esta afirmación, se pone de presente que los gestores farmacéuticos son integrantes del Sistema General de Seguridad Social en Salud¹⁴, y por éstos se entienden «*los operadores logísticos, cadenas de droguerías, cajas de compensación y/o establecimientos de comercio, entre otros, cuando realicen la **dispensación ambulatoria en establecimientos farmacéuticos a los afiliados del Sistema General de Seguridad Social en Salud por encargo contractual de las EPS, IPS y de otros actores del sistema***»¹⁵ (Resaltado de la Sala).

Ahora bien, el literal c) del artículo 156 de la Ley 100 de 1993 establece que el Sistema General de Seguridad Social en Salud se caracterizará porque todos los afiliados «*recibirán un Plan Integral de protección de la salud, con atención preventiva, médico-quirúrgica y medicamentos esenciales, que será denominado el Plan Obligatorio de Salud*» (subraya la Sala).

En concordancia, el artículo 162 *ibidem* dispone que dentro de los servicios del POS para los afiliados cotizantes se encuentra «*la provisión de medicamentos esenciales en su presentación genérica*» (subraya la Sala), prestación que también es aplicable a los beneficiarios y a los afiliados al régimen subsidiado de salud.

Con base en las normas expuestas, la Sala concluye que el legislador habilitó a las EPS para encargar contractualmente a los operadores farmacéuticos, para que suministren de forma ambulatoria los medicamentos que hacen parte del POS.

Así las cosas, con base en los artículos 48 de la Constitución Política, 879 del Estatuto Tributario, la norma reglamentaria, y la jurisprudencia de la Corte Constitucional, deben considerarse exentas del GMF las transferencias que realizan las EPS a los gestores farmacéuticos, siempre y cuando se realicen para el cumplimiento de los servicios POS y que no tengan origen en recursos propios (como, por ejemplo, el cumplimiento de planes complementarios de salud).

Hechas las anteriores precisiones, se analizará el contenido de los actos administrativos acusados.

Para estos efectos, se pone de presente que el literal b) del numeral 8.16 del Concepto Unificado Nro. 1466 de 2017 establece lo siguiente:

¹⁴ Numeral 8 del artículo 155 de la Ley 100 de 1993, adicionado por el artículo 243 de la Ley 1955 de 2019.

¹⁵ Definición extraída del párrafo 1º, del artículo 2 de la Ley 1966 de 2019, por el cual se creó el Sistema Integrado de Control, Inspección y Vigilancia del Sector Salud.



«b) RECURSOS DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD: Todas las transacciones realizadas con los recursos del Fondo de Solidaridad y Garantía, Fosyga, se encuentran exentas del gravamen. Para el efecto se entiende que los recursos forman parte del sistema una vez son recibidos por el Fosyga, estando exentas las operaciones que realicen las Entidades Promotoras de Salud -EPS, de las cuentas de que trata el parágrafo del artículo 182 de la Ley 100 de 1993 hasta que se realice el proceso de giro y compensación previsto para el régimen contributivo.

Después de realizado este proceso, están gravadas todas las transacciones financieras cuyo propósito sea diferente del cubrimiento de los servicios del Plan Obligatorio de Salud, POS.

El giro de las cotizaciones y aportes a la Entidad Promotora de Salud -EPS, se encuentra gravado con el impuesto, así como los recursos que le correspondan a la EPS después de efectuada la compensación del Fosyga por tratarse de recursos propios, así después los gire para cubrir gastos de funcionamiento o pagos a terceros, diferentes de los que se señalan a continuación:

- Los pagos que realicen las Entidades Prestadoras de Salud -EPS, y las entidades Administradoras al Régimen Subsidiado de Salud, ARS, a las Instituciones Prestadoras de Salud (IPS), por concepto del Plan Obligatorio de Salud -POS, están exentos del tributo.
- Los pagos que realicen las Instituciones Prestadoras de Salud -IPS con los recursos recibidos por concepto del Plan Obligatorio de Salud -POS, están exentos del gravamen en un cincuenta por ciento (50%), para lo cual deben identificar la cuenta corriente o de ahorros en donde se disponga, de manera exclusiva, dichos recursos. Los recursos diferentes del Plan Obligatorio de Salud deben ser manejados en cuenta independiente y se encuentran gravados en el 100%»¹⁶.

De acuerdo con la anterior transcripción, se observa que el literal b) del numeral 8.16 del Concepto Unificado Nro. 1466 de 2017 no afirma de forma expresa que la exención del literal 10 del artículo 879 del Estatuto Tributario no es aplicable a las transacciones entre las EPS y los gestores farmacéuticos. Por el contrario, reconoce el alcance de la exención dado en esta providencia, cuando de manera general afirma que «están gravadas todas las transacciones financieras cuyo propósito sea diferente del cubrimiento de los servicios del Plan Obligatorio de Salud, POS». De esta forma, ninguno de los cargos de nulidad propuesto por las demandantes está llamado a prosperar frente a este acto administrativo, pues no desvirtúan su presunción de legalidad.

En cuanto al Oficio Nro. 100208221-1270 del 12 de agosto de 2021, se observa que fue formulada la siguiente solicitud ante la autoridad tributaria: «Se adicione al Concepto General Unificado No. 1466 del 29 de diciembre de 2017 del Gravamen a los Movimientos Financieros “GMF” en el sentido que, no solo los pagos efectuados a las IPS sino también aquellos efectuados a los gestores farmacéuticos en ejecución de contratos de suministro y/o dispensación de productos farmacéuticos, dispositivos, medicamentos y productos que se brinden en desarrollo de un contrato con una Entidad Promotora de Salud -EPS, se encontrarían exentas del gravamen a los movimientos financieros GMF, ya que, se trata de operaciones financiadas con los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud»¹⁷. Ante esta consulta, luego de transcribir el contenido del literal b) del numeral 8.16 del Concepto Unificado Nro. 1466 de 2017, la DIAN expuso lo siguiente:

«Ahora bien, en relación con la exención mencionada es importante tener en cuenta la fuente de los recursos, pues los mismos deben corresponder a los recursos del sistema de seguridad social en salud de las EPS y ARS, los cuales están exentos de dicho gravamen hasta el pago de las instituciones prestadoras de salud (IPS), o al pensionado, afiliado o beneficiario, según el caso, sin que la norma contemple los traslados de recursos efectuados a los gestores farmacéuticos.

Así las cosas, los recursos del sistema de seguridad social en salud de las EPS y ARS que sean trasladados a los gestores farmacéuticos, dejan de ser recursos del sistema de seguridad

¹⁶ SAMAI. Índice 2. PDF 4. Páginas 78 a 79.

¹⁷ SAMAI. Índice 2. PDF 4. Página 9.



social en salud y pasan a ser recursos propios de los gestores farmacéuticos, motivo por el cual no se encuentran cubiertos por la exención establecida en el numeral 10 del artículo 879 del Estatuto Tributario. Lo anterior, teniendo en cuenta el principio de legalidad contemplado en el artículo 338 de la Constitución Política, en virtud del cual en materia tributaria los tratamientos exceptivos son de interpretación restrictiva y se limitan a los que de manera expresa señala la ley»¹⁸ (subraya la Sala).

Respecto al primer argumento propuesto por el acto transcrito, como se expuso al analizar el precedente constitucional, el artículo 48 de la Constitución Política impide gravar los recursos del Sistema, siempre y cuando la EPS realice la transferencia para cumplir las prestaciones del POS.

Además, según se analizó con antelación, el legislador habilitó a las EPS para acordar contractualmente con los gestores farmacéuticos, que también integran el Sistema General de Seguridad Social en Salud, la entrega de medicamentos de forma ambulatoria a sus afiliados, en cumplimiento de las prestaciones derivadas del POS.

En consecuencia, debe entenderse que la exención prevista en el numeral 10 del artículo 879 del Estatuto Tributario y reglamentada por el numeral 2 del artículo 1.4.2.2.11 del Decreto 1625 de 2016 es aplicable a las transferencias realizadas por las EPS a los gestores farmacéuticos, únicamente cuando su propósito sea el cumplimiento de los servicios del POS y que no se efectúe con cargo a recursos propios de la EPS.

La DIAN afirmó que lo expuesto no es suficiente para acceder a las pretensiones de la demanda porque los beneficios tributarios son de interpretación restrictiva, por lo que no procede la exención en la medida que no existe una norma que prevea expresamente la exención para las transacciones entre las EPS y los gestores farmacéuticos.

Sobre este punto, la Sala advierte que, si bien es cierto que los beneficios tributarios son de interpretación restrictiva, en este caso la exención tiene origen en el artículo 48 de la Constitución Política y en el alcance que debe darse a las normas que establecen el beneficio tributario, como quedó expuesto, por lo que no se incumple este criterio interpretativo.

Ahora, frente al argumento expuesto por el Oficio Nro. 100208221-1270 de 2021 referido a que los recursos del Sistema de las EPS que son trasladados a los gestores farmacéuticos «*dejan de ser recursos del sistema de seguridad social en salud y pasan a ser recursos propios de los gestores farmacéuticos*», se precisa que no es correcto en los casos en que las EPS contratan a los gestores farmacéuticos para prestar los servicios del POS, concretamente para dispensa ambulatoria de medicamentos a sus afiliados, para lo cual fueron habilitados por el legislador.

Debe hacerse énfasis en que la operación exenta es la transferencia financiera que realiza la EPS al gestor farmacéutico para cubrir los servicios del POS, y en tal sentido, el destinatario de la exención es la EPS y no los gestores farmacéuticos. Puntualmente porque el gravamen recae, entre otros, sobre las transacciones financieras que impliquen la disposición de recursos depositados en cuentas de ahorros o corrientes, y quien realiza la operación financiera sujeta a la exención es la EPS, cuanto traslada estos recursos para el cumplimiento del POS.

¹⁸ *Ibidem*. Página 10.



Importante considerar que el beneficio tributario opera para los recursos, en razón de su destinación, porque son utilizados para cumplir con la finalidad del sistema de seguridad social, el POS, independientemente del sujeto beneficiario de los pagos. De ahí que lo determinante es que las transferencias financieras se realicen para dar cumplimiento al POS, lo que no puede confundirse con que constituyan una fuente de pago para el beneficiario, pues esta operación no es sobre la que recae la exención.

Con base en lo expuesto, la Sala declarará la nulidad del Oficio Nro. 100208221-1270 del 12 de agosto de 2021 y negará las demás pretensiones de la demanda.

Además, no se impondrá condena en costas porque se ventiló un asunto de interés público, tal como lo prevé el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

En mérito de lo expuesto, **el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta**, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA

1. **Declarar la nulidad** del Oficio Nro. 100208221-1270 del 12 de agosto de 2021 proferido por la DIAN.
2. **Negar** las demás pretensiones de la demanda.
3. Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

Ausente con permiso
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN