
www.dian.gov.co

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C. 05 SET. 2016

100208221 * 000857

Señor:

FRANCISCO JAVIER ALVAREZ RAMIREZCalle 54.No.59 -35,bloque 88,apto 402. bogotá
Bogotá D.C

Ref: Radicado 028560 del 24/08/2016

Tema	Impuesto a las ventas
Descriptores	Servicios Vinculados con la Seguridad Social*
Fuentes formales	Artículos 424 y 476 del Estatuto Tributario.

Cordial saludo Sr. Álvarez,

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, es función de esta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta Entidad.

En el escrito de la referencia argumenta que los recursos destinados al cubrimiento del Plan Obligatorio de Salud (en adelante POS), al ser provenientes del Sistema General de Seguridad Social en Salud, y en consecuencia, por no estar sujeta a ningún tipo de gravamen se consulta:

1.- *“¿Si las empresas dedicadas a la comercialización de productos, insumos y dispositivos farmacéuticos diferentes a medicamentos, quienes suscriben contratos de dispensación con las EPS’s para dar cumplimiento y alcance al servicio de la salud, que está contenido en el POS y hacen parte del servicio de salud. ¿Deben gravar con el impuesto sobre las ventas (en adelante “IVA”) éste tipo de bienes al momento de la venta (comercializadora – EPS’s)”*

Para atender el asunto este Despacho se permite retomar las siguientes consideraciones, que han sido expuestas en diferentes oficios sobre este asunto:

1.1.- De acuerdo con las exclusiones contenidas los numerales 3 y 8 del artículo 476 del Estatuto Tributario, no se genera el IVA cuando se trate de prestación de los servicios vinculados con la seguridad social y los planes obligatorios de salud del sistema de seguridad social en salud expedidos por autoridades autorizadas por la Superintendencia Nacional de Salud.

Sobre este tema de servicios es pertinente mencionar que en sentencia C-1040 de 2003, la Corte Constitucional, M.P. Clara Inés Vargas Hernández indicó:

“7. Teniendo en cuenta que conforme al artículo 48 Superior, todos los recursos de la seguridad social deben estar afectos a los objetivos de este servicio público, por tratarse de recursos parafiscales, en la configuración legal de la Unidad de Pago por Capitación se encuentran incorporados en un todo indivisible los costos que demanda la organización y los que garantizan la prestación del servicio público de la salud. (...)

8. Existe, entonces, un vínculo indisoluble entre el carácter parafiscal de los recursos de la seguridad social en salud y la Unidad de Pago por Capitación, pues al fin y al cabo dicha unidad es el reconocimiento de los costos que acarrea la puesta en ejecución del Plan Obligatorio de Salud (POS) por parte de las Empresas Promotoras de Salud y las ARS. En otras palabras, la UPC tiene carácter parafiscal, puesto que su objetivo fundamental es financiar en su totalidad la ejecución del POS. De ahí que la Corte haya considerado que la UPC no constituye una renta propia de las EPS:

9. Ahora bien, como la UPC tiene carácter parafiscal, la consecuencia lógica es que todos los recursos que la integran, tanto administrativos como los destinados a la prestación del servicio, no puedan ser objeto de ningún gravamen, pues de serlo se estaría contrariando la prohibición contenida en el artículo 48 Superior de destinar y utilizar los recursos de la seguridad social para fines distintos a ella, ya que los impuestos entran a las arcas públicas para financiar necesidades de carácter general.

Pero como en desarrollo de su actividad las EPS tienen derecho a obtener un margen de ganancia, surge la inquietud de establecer sobre qué clase de recursos podría el legislador ejercer su potestad impositiva. Frente a este interrogante, la jurisprudencia ha señalado que sólo pueden ser objeto de gravamen los recursos que las EPS y las IPS captan por concepto de primas de sobre aseguramiento o planes complementarios por fuera de lo previsto en el POS y todos los demás que excedan los recursos exclusivos para la prestación del POS:

10. La jurisprudencia ha hecho ver también que la asimilación de la UPC con los ingresos propios de la EPS deriva de una apreciación equivocada sobre la actividad que desarrollan dichas entidades, que no son propiamente un empresario cualquiera que maneja un clásico contrato de seguro, sino instituciones intermediarias de los servicios de salud, bajo la idea de un contrato de aseguramiento en el que la prima no le pertenece al asegurado sino al Sistema de Seguridad Social en Salud.” [...] (El subrayado es nuestro)

De acuerdo con el aparte de la sentencia, es claro que la exclusión que plantea la ley, hace referencia ineludiblemente a los recursos que hacen parte del Sistema General de Seguridad Social - subsistema de salud- y son transferidos desde cuentas de ese nivel a las EPSs y ARSs.

No puede pasarse por alto que la Corte se pronunció sobre la transferencia de los recursos que se hacen desde el Nivel Nacional a las EPS y ARS, señalando que no se encuentran sometidos al GMF; es decir, que los estudiado en tales decisiones solamente tiene que ver con el hecho generador del mencionado tributo, cuando se realizan transferencias de recursos sujetos a dicho gravamen.

Por tal motivo, los presupuestos explicados en la decisión de la Corte no pueden ser aplicados totalmente a otros gravámenes, en especial al Impuesto sobre las Ventas – IVA., habida cuenta que los conceptos que utilizó el estudio de esta corporación se encuentran íntimamente relacionados con el hecho generador el Gravamen a los movimientos financieros que lo

constituye la realización de transacciones financieras mediante las cuales se disponga de recursos depositados en cuentas corrientes o de ahorros.

Por su parte, frente al Impuesto sobre las Ventas existe total claridad en que la exoneración, conlleva necesariamente que se trate de servicios contratados por las EPS, para ejecutar las prestaciones propias del Plan Obligatorio de Salud (POS), o que se relacione con las actividades de servicios que se señalan en los numerales 3 y 8 del artículo 476 del Estatuto Tributario, en concordancia con el numeral 1º, literal a) del artículo 1º del Decreto 841 de 1998. De lo contrario no estarán excluidas de dicho tributo.

Cabe observar que la exclusión relacionada con los servicios que prestan las EPS no tiene como fundamento la calidad los sujetos pasivos o responsables del impuesto sobre las ventas, sino las actividades o servicios relacionados con el POS.

En consecuencia, queda aclarado el tema de prestación de servicios. Diferente es el tema de adquisición de bienes muebles que será explicado a continuación.

1.2.- En concordancia con lo anterior, el Oficio 057342 de 2005, manifestó que lo concerniente a la adquisición de bienes, se regula por lo dispuesto en el artículo 424 del Estatuto Tributario, que señala los bienes excluidos del IVA.

"En lo que tiene que ver con la adquisición de bienes, debe advertirse, que tal y como lo señala el Concepto 037397 de 2005 " ..., el IVA es un impuesto de régimen general, es decir, un impuesto en el que la regla general es la causación del gravamen y la excepción la constituyen las exclusiones expresamente consagradas en la ley. En estas condiciones, las exclusiones del IVA son taxativas, de tal forma que los bienes y servicios que no se encuentren expresamente exceptuados del tributo se encuentran gravados."

Sobre la adquisición de bienes, el cobro de IVA que realiza el vendedor de un bien gravado que se utilice por un tercero para prestar un servicio médico, no está cobijado por la exclusión que aplica a los servicios médicos, en la medida que solamente está excluida la prestación del servicio, más no la compra que se haga de bienes o elementos a terceros.

Asimismo cabe recordar que la exclusión se refiere a las ventas de servicios que se hagan por parte de las entidades prestadoras de servicios de salud (EPS, IPS).

Así las cosas, si se trata de hospitales y clínicas que deben pagar IVA a sus proveedores para el caso de bienes que se encuentran sujetos a dicho impuesto, no existe norma legal que impida que los proveedores facturen dichos valores; al contrario existe el deber legal para los responsables del IVA de facturar y cobrar el gravamen.

Por su parte, dentro de los servicios que prestan a las EPS, dichas entidades tienen diferentes medios para incluir estas erogaciones como mayor costo dentro del servicio, siempre y cuando se trate de elementos que fueron utilizados y tienen la característica de ser necesarios para la prestación del servicio.

Si se trata de venta de bienes gravados tal como se indica con claridad en la consulta, entre los integrantes del sistema no existe prohibición para que se facture dicho impuesto por aquellas ventas.

En síntesis, las empresas dedicadas a la comercialización de productos, insumos y dispositivos farmacéuticos diferentes a medicamentos, deben cobrar el impuesto sobre las ventas por

todos los bienes gravados al momento de la venta. Sobre el particular se remite copia del Oficio 010456 de de 2016 que resolvió una consulta en similar sentido.

2.- *“¿Al ser pagados dichos medicamentos por parte de las EPS´s a los comercializadores, y a su vez, por parte de los comercializadores a los laboratorios productores e importadores de estos productos (insumos y dispositivos farmacéuticos diferentes a medicamentos), con dineros parafiscales que conservan su parafiscalidad hasta el destino final, deben estos también abstenerse igualmente de gravarlos con IVA (Laboratorios productores)?”*

El consultante parte de supuestos que no pueden aceptarse, en la medida que pretende extender la calidad de dineros parafiscales a los diferentes recursos que utilizan los particulares para la realización de transacciones comerciales en desarrollo de su objeto social. Por tanto, cabe reiterar que debe tenerse en cuenta lo explicado en la respuesta a la primera pregunta en lo relacionado con la explicación de la sentencia C-1040 de 2003 de la Corte Constitucional.

También es oportuno, destacar que los conceptos emitidos son coherentes cuando refieren que la exclusión de IVA de los recursos que son girados y recibidos por las EPS y ARS relacionados con el POS, y los servicios que se contraten para el cumplimiento de dicha labor tiene una exclusión expresa, mientras que las compras que se realicen de bienes no está señalada específicamente.

No debe perderse de vista que por principio las normas tributarias que otorgan beneficios son de carácter taxativo y su aplicación e interpretación es restrictiva a los hechos y situaciones previstos en la Ley, razón por la cual no corresponde extender los beneficios a aquellos contribuyentes, responsables, bienes o actividades que no se encuentren mencionados en las normas legales.

Así las cosas, corresponde concluir que todos los responsables del impuesto sobre las ventas tienen el deber de cobrar el gravamen cuando se trate de ventas de bienes y servicios que no se encuentren expresamente excluidos o exentos.

En los anteriores términos se resuelve su consulta. De otra parte le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 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 los Conceptos en materia Tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, a la cual se puede ingresar por el icono de "**Normatividad**" - "**Técnica**", dando click en el link "**Doctrina - Dirección de Gestión Jurídica**".

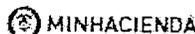
Atentamente,



PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

Anexo: Oficio 010456 de de 2016. En dos (2) folios.

P/jmmr R/Ppcc.



www.dian.gov.co

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C.

29 ABR. 2016

100208221 -

00369

Señor:

JUAN CARLOS GIRALDO VALENCIA

Director General

Asociación Colombiana de Hospitales y Clínicas

Carrera 4 No. 73 - 15

Bogotá, D.C.

DIAN No. Radicado 000S2016010456
Fecha 2016-05-03 10:53:38 AM

Remitente Sede NIVEL CENTRAL
Depen SUB GES NORMATIVA DOCTRINA

Destinatario ASOCIACION COLOMBIANA DE

Anexos 0 Folios 2



Ref: Radicado 044448 del 10/11/2015

Tema	Impuesto a las ventas
Descriptores	Servicios Vinculados con la Seguridad Social
Fuentes formales	Artículos 424 y 476 del Estatuto Tributario.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, es función de esta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta Entidad.

En el escrito de la referencia argumenta que las IPSs tienen que pagar el IVA que se genera por la compra de algunos de los medicamentos, prótesis, camillas y demás insumos necesarios para la prestación del servicio de salud. A su vez cuando estas hacen el cobro a las EPSs de los servicios prestados, estas les exigen que el mismo se haga sin IVA debido a que el pago se hace con recursos parafiscales los cuales no pueden ser gravados por ninguna clase de impuestos, en consonancia con la jurisprudencia constitucional y el artículo 48 de la Constitución Política.

De acuerdo con lo anterior consulta: "Determinar el alcance y aplicación de la exención del IVA en la compra y venta de medicamentos e insumos, cuyas operaciones se efectúen entre Instituciones que conforman el SGSSS - incluyendo las IPS como integrantes de la cadena - y cuyo propósito sea el cumplimiento de los servicios contemplados en el Plan Obligatorio de Salud."

Al respecto este Despacho se permite hacer las siguientes consideraciones:

Conforme a las exclusiones de los numerales 3 y 8 del artículo 476 del Estatuto Tributario, no se genera el IVA cuando se trate de prestación de los servicios vinculados con la seguridad social y los planes obligatorios de salud del sistema de seguridad social en salud expedidos por autoridades autorizadas por la Superintendencia Nacional de Salud.

En lo relacionado con el gravamen a los movimientos financieros, es pertinente mencionar que en sentencia C-1040 de 2003, la Corte Constitucional, M.P. Clara Inés Vargas Hernández indicó:

[...]

“7. Teniendo en cuenta que conforme al artículo 48 Superior, todos los recursos de la seguridad social deben estar afectos a los objetivos de este servicio público, por tratarse de recursos parafiscales, en la configuración legal de la Unidad de Pago por Capitación se encuentran incorporados en un todo indivisible los costos que demanda la organización y los que garantizan la prestación del servicio público de la salud. (...)

*8. Existe, entonces, un vínculo indisoluble entre el carácter parafiscal de los recursos de la seguridad social en salud y la Unidad de Pago por Capitación, pues al fin y al cabo dicha unidad es el reconocimiento de los costos que acarrea la puesta en ejecución del Plan Obligatorio de Salud (POS) por parte de las Empresas Promotoras de Salud y las ARS. En otras palabras, **la UPC tiene carácter parafiscal, puesto que su objetivo fundamental es financiar en su totalidad la ejecución del POS.** De ahí que la Corte haya considerado que la UPC no constituye una renta propia de las EPS:*

*9. Ahora bien, como la UPC tiene carácter parafiscal, la consecuencia lógica es que **todos los recursos que la integran, tanto administrativos como los destinados a la prestación del servicio, no puedan ser objeto de ningún gravamen**, pues de serlo se estaría contrariando la prohibición contenida en el artículo 48 Superior de destinar y utilizar los recursos de la seguridad social para fines distintos a ella, ya que los impuestos entran a las arcas públicas para financiar necesidades de carácter general.*

*Pero como en desarrollo de su actividad las EPS tienen derecho a obtener un margen de ganancia, surge la inquietud de establecer sobre qué clase de recursos podría el legislador ejercer su potestad impositiva. Frente a este interrogante, la jurisprudencia ha señalado que **sólo pueden ser objeto de gravamen los recursos que las EPS y las IPS captan por concepto de primas de sobre aseguramiento o planes complementarios por fuera de lo previsto en el POS y todos los demás que excedan los recursos exclusivos para la prestación del POS:***

*10. La jurisprudencia ha hecho ver también que la asimilación de la UPC con los ingresos propios de la EPS deriva de una apreciación equivocada sobre la actividad que desarrollan dichas entidades, que no son propiamente un empresario cualquiera que maneja un clásico contrato de seguro, sino **instituciones intermediarias de los servicios de salud, bajo la idea de un contrato de aseguramiento en el que la prima no le pertenece al asegurado sino al Sistema de Seguridad Social en Salud**.” [...] (El subrayado es nuestro)*

De acuerdo con lo anterior, es claro que la exclusión que plantea la ley, hace referencia ineludiblemente a los recursos que hacen parte del Sistema General de Seguridad Social - subsistema de salud- y son transferidos desde cuentas de ese nivel a las EPSs y ARSs.

Debe tenerse en cuenta que la Corte se pronunció sobre la transferencia de los recursos que se hacen desde el Nivel Nacional a las EPSs y ARSs, señalando que no se encuentran sometidos al GMF; es decir, que lo estudiado en tales decisiones solamente tiene que ver con el hecho generador del mencionado tributo cuando se realizan transferencias de recursos sujetos a dicho gravamen.

Por tal motivo, en relación con el Impuesto sobre las Ventas - IVA-, la exoneración, conlleva necesariamente que los servicios que se contraten por las EPSs, ejecuten las prestaciones propias del Plan Obligatorio de Salud (POS), y las actividades de servicios que se señalan en los numerales 3 y 8 del artículo 476 del Estatuto Tributario, en concordancia con el numeral 1º, literal a) del artículo 1º del Decreto 841 de 1998. De lo contrario no estarán excluidas de dicho tributo.

Cabe observar que la exclusión relacionada con los servicios que prestan las EPSs no tiene como fundamento la calidad los sujetos pasivos o responsables del impuesto sobre las ventas, sino las actividades o servicios relacionados con el POS.

En concordancia con lo anterior, el Oficio 057342 de 2005, manifestó que lo concerniente a la adquisición de bienes, **se regula por lo dispuesto en el artículo 424 del Estatuto Tributario, que señala los bienes excluidos del IVA.**

"En lo que tiene que ver con la adquisición de bienes, debe advertirse, que tal y como lo señala el Concepto 037397 de 2005 " ..., el IVA es un impuesto de régimen general, es decir, un impuesto en el que la regla general es la causación del gravamen y la excepción la constituyen las exclusiones expresamente consagradas en la ley. En estas condiciones, las exclusiones del IVA son taxativas, de tal forma que los bienes y servicios que no se encuentren expresamente exceptuados del tributo se encuentran gravados."

En lo relacionado con la adquisición de bienes, el cobro de IVA que realiza el vendedor de un bien gravado que se utilice por un tercero para prestar un servicio médico, no está cobijado por la exclusión del artículo 476 del Estatuto Tributario en la medida que solamente cobija los servicios ya citados, tampoco esta cobijada por la interpretación explicada en la sentencia trascrita porque en dicha decisión se concluyó que es el recurso el que se encuentra excluido, más no la compra que se haga de bienes o elementos a tercero. Asimismo debe observarse que las exenciones del artículo 476 ibidem se refiere a las ventas o prestación de servicios que se hagan por parte de las entidades prestadoras de servicios de salud (EPSs, IPSs).

Así las cosas, si se trata de hospitales y clínicas que deben pagar IVA a sus proveedores para el caso de bienes que se encuentran sujetos a dicho impuesto, no existe norma legal que impida que puedan facturar dichos valores dentro de los servicios que prestan a las EPSs, como mayor costo dentro del servicio, cuando se trate de elementos que fueron utilizados y tienen la característica de ser necesarios para la prestación del servicio.

Si se trata de venta de bienes gravados entre integrantes del sistema no existe prohibición para que se facture dicho impuesto por aquellas ventas.

Por otra parte, considerando los antecedentes mencionados en la consulta, se da alcance y precisa el concepto No. 007230 de 9 de marzo de 2015, en el sentido de expresar que: *" conforme a las exclusiones de los numerales 3 y 8 del artículo 476 del Estatuto Tributario, no se genera el IVA cuando el producto se suministra por una EPS, como parte del servicio de salud a un beneficiario para el cumplimiento y ejecución del POS "*.

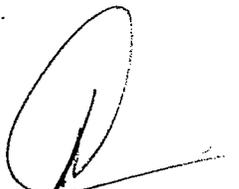
En igual sentido, *"En conclusión, se tiene que el producto denominado SOLUCION HTK DE BRETSCHNEIDER o comercialmente denominado CUSTODIOL, no se encuentra gravado*

con el Impuesto Sobre las Ventas, cuando hace parte de un servicio o la operación que se efectuó por Instituciones que conforman el Sistema de Seguridad Social, puesto que se trata de la prestación de un servicio del POS y el cual para efectos del IVA debe coincidir con los numerales 3 y 8 del artículo 476 del Estatuto Tributario;

A contrario sensu, la venta individual de dicho bien por dichos sujetos o distintos, causará Impuesto Sobre las Ventas” .

En los anteriores términos se resuelve su consulta. De otra parte le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 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 los Conceptos en materia Tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, a la cual se puede ingresar por el icono de "Normatividad" - "Técnica"-, dando click en el link "Doctrina - Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,



PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

P: Jebq R: Cnyd