

DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Concepto 345

Tema: Impuesto Sobre las Ventas – IVA
Descriptor: SERVICIOS VINCULADOS CON LA SEGURIDAD SOCIAL EXCEPTUADOS DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.
Fuentes formales: Estatuto Tributario. Art 476 numerales 2 y 3.
Decreto 1625 de 2016. Art. 1.3.1.13.13

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008, modificado por el artículo 19 del Decreto 1321 de 2011, es función de esta Dirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la unificación en la interpretación y aplicación de las normas tributarias nacionales, en materia aduanera o de comercio exterior, en lo de competencia de la UAE-DIAN.

Para comenzar se debe explicar que las facultades de esta dependencia se concretan en la interpretación de las normas atrás mencionadas, razón por la cual no corresponde en ejercicio de dichas funciones prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar, calificar, avalar o atender procesos o procedimientos que son tramitados ante otras entidades o dependencias, ni examinar las decisiones tomadas en las mismas, menos confirmar o aprobar las interpretaciones que realicen los contribuyentes sobre las disposiciones normativas dentro de actuaciones administrativas específicas.

En igual sentido, los conceptos que se emiten por este despacho tienen como fundamento las circunstancias presentadas en las consultas y buscan atender los supuestos de hecho y derecho expuestos en estas en forma general; por ello, se recomienda que la lectura del mismo se haga en forma integral para la comprensión de su alcance, el cual no

debe extenderse a situaciones diferentes a las planteadas y estudiadas.

En atención al radicado de la referencia dentro del cual se eleva una consulta solicitando concepto acerca de la aplicación de las exclusiones del impuesto sobre las ventas expuestas en el artículo 476 del Estatuto Tributario (ET), numerales 2 y 3 -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 se solicita la reconsideración del Concepto No. 900758 de 2019, procede este despacho a resolver lo planteado así:

Acerca de la aplicación de las exclusiones de IVA estipuladas en los numerales 2 y 3 del artículo 476 del ET., las mismas expresan textualmente lo siguiente:

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

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 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. (...)” (Negritas fuera de texto).

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 8 o del artículo 36 de la Ley 788 de 2002, son de carácter objetivo, es decir, toman en consideración la naturaleza del servicio prestado y no la persona o entidad que lo realiza” (Negritas fuera de texto).

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.

La Ley 100 de 1993, por la cual se creó el sistema de seguridad social integral en su artículo 4 estableció:

“ARTÍCULO 4o. DEL SERVICIO PÚBLICO DE SEGURIDAD SOCIAL La Seguridad Social es un servicio público obligatorio, cuya dirección, coordinación y control está a cargo del Estado y que será prestado por las entidades públicas o privadas en los términos y condiciones establecidos en la presente ley.

Este servicio público es esencial en lo relacionado con el Sistema General de Seguridad Social en Salud. Con respecto al Sistema General de Pensiones es esencial sólo en aquellas actividades directamente vinculadas con el reconocimiento y pago de las pensiones”. Sin embargo, 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" así:

"Artículo 1.3.1.13.13. De conformidad con lo previsto en los numerales 3 y 8 del artículo 476 del Estatuto Tributario, están exceptuados del impuesto sobre las ventas los siguientes servicios vinculados con la seguridad social de acuerdo a lo dispuesto en la Ley 100 de 1993:

A. Los servicios que presten o contraten las entidades administradoras del régimen subsidiado y las entidades promotoras de salud, cuando los mismos tengan por objeto directo efectuar:

1. Las prestaciones propias del Plan Obligatorio de Salud a las personas afiliadas al sistema de seguridad social en salud tanto del régimen contributivo como del subsidiado.

2. Las prestaciones propias de los planes complementarios de salud suscritos por los afiliados al Sistema General de Salud.

3. Las prestaciones propias de los planes complementarios de salud de que tratan los incisos segundo y tercero del artículo 236 de la Ley 100 de 1993.

4. La atención en salud derivada o requerida en eventos de accidentes de trabajo y enfermedad profesional.

5. La prevención y promoción a que hace referencia el artículo 222 de la Ley 100 de 1993 que sea financiada con el porcentaje fijado por el Consejo de Seguridad Social en Salud;

B. Los servicios prestados por las entidades autorizadas por el Ministerio de Salud y Protección Social para ejecutar las acciones colectivas e individuales del Plan de Atención Básica en Salud, a que se refiere el artículo 165 de la Ley 100 de

1993, definido por el Ministerio de Salud y Protección Social en los términos de dicha ley, y en desarrollo de los contratos de prestación de servicios celebrados por las entidades estatales encargadas de la ejecución de dicho plan;

C. Los servicios prestados por las instituciones prestadoras de salud y las empresas sociales del Estado a la población pobre y vulnerable, que temporalmente participa en el Sistema de Seguridad Social en Salud como población vinculada de conformidad con el artículo 157 de la Ley 100 de 1993;

D. Los servicios prestados por las administradoras dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad y de prima media con prestación definida;

E. Los servicios prestados por las administradoras del régimen de riesgos profesionales que tengan por objeto directo cumplir las obligaciones que le corresponden de acuerdo con dicho régimen;

F. Los servicios de seguros y reaseguros que prestan las compañías de seguros para invalidez y sobrevivientes contemplados dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad, riesgos profesionales y demás prestaciones del Sistema General de Seguridad Social;

G. Los servicios prestados por entidades de salud para atender accidentes de tránsito y eventos catastróficos (...)” (Negritas fuera de texto).

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 ET; 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 01040 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.

El análisis previamente esbozado, fue acogido por el Honorable Consejo de Estado en reciente jurisprudencia, expresada en la sentencia del 14 de agosto de 2019, bajo la radicación No. 11001032700020160006300 (22845) cuyo Consejero Ponente fue Milton Chaves García.

El mencionado fallo niega la nulidad de los conceptos que constituyen la línea doctrinal de interpretación normativa creada por esta entidad frente al asunto objeto de consulta, explicando que el servicio de arrendamiento no está excluido de IVA, salvo que se demuestre que tiene por objeto único y directo desarrollar prestaciones propias del POS.

En palabras del Tribunal:

“(...) Advierte la Sala que los conceptos demandados dictados en ejercicio de la competencia asignada en el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, desarrollan lo previsto en los artículos 424 y 476 del E.T., así como lo señalado en el Decreto 841 de 1998 (Art. 1) al reiterar que las exclusiones del impuesto a las ventas -IVA son taxativas. También tiene en cuenta la jurisprudencia constitucional (Sentencia C341 de 2007), conforme con la cual las exclusiones son de carácter objetivo, es decir que tienen en consideración la naturaleza del servicio y no el origen de los recursos. Así, los bienes y servicios que no se encuentran expresamente exceptuados del tributo se encuentran gravados con este (artículo 420 del ET).

De otro lado, respecto a la alegada vulneración del derecho a la igualdad por la aparente contradicción entre las tesis

jurídicas plasmadas en los conceptos 23446 de 2015 y 7620 de 2015, encuentra la Sala que en ambos casos la Administración se refirió a la calidad de no excluido que tiene el servicio de arrendamiento contratado por una EPS o ARS, salvo que se demuestre que tiene por objeto directo desarrollar prestaciones propias del POS. En el concepto 23446 de 11 de agosto de 2015 la DIAN señaló que existe coincidencia entre las tesis expuestas en los (sic) referidos conceptos, por cuanto se refieren a 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 desarrollo de actividades propias del POS. Por esta razón, no se advierte vulneración alguna al artículo 13 de la Constitución Política (...)"

Por ende, se confirma el oficio No. 900158 de 2019, toda vez 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 ET 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.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud, se confirma el oficio No. 003215 del 09 de febrero de 2017, y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias, pueden consultarse en la página electrónica de la DIAN: <http://www.dian.gov.co> siguiendo los iconos: «Normatividad» – «técnica» y seleccionando los vínculos «Doctrina» y «Dirección de Gestión Jurídica”.