

**CONCEPTO 53324 DE 28 DE AGOSTO DE 2014**  
**DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

Bogotá D.C.

Doctora

**JOHANNA ROJAS CENDALES**

Calle 21 No. 2 -66 Apto. 202 - Edf. Horizonte  
Chía (Cundinamarca)

Ref.: Radicado 17828 del 20/03/2014 y 47347 del-28/07/2014

TEMA: Impuesto Sobre las Ventas - IVA -

DESCRIPTORES: Exclusión del IVA en servicios conexos de la salud.

FUENTES FORMALES Artículo 48 de la Constitución Política,  
Numeral 1 del artículo 476 del Estatuto Tributario.

Cordial saludo, Dra. Johanna:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa 0006 de 2009, es función de este Despacho 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, ámbito dentro del cual se atenderán sus inquietudes.

Dando alcance al oficio No. 014911 de marzo 3 de 2014, mediante el cual la Coordinación de Relatoría remitió algunos conceptos referidos alterna de su consulta, me permito precisar lo siguiente con respecto a su pregunta concreta de ¿si los procesos administrativos conexos y/o complementarios al proceso asistencial en salud dentro del Sistema General Social en Salud -SGSSS -(verbigracia, asignación de citas, servicio al cliente, facturación, historias clínicas, etc.) prestados por un tercero en favor de una IPS (clínicas y hospitales) se encuentran gravados con IVA?

El literal b) del artículo 420 del Estatuto Tributario, señala que el impuesto a las ventas se aplicará sobre la prestación de servicios en el territorio nacional.

El artículo 476 ibídem señala los servicios excluidos del impuesto, dentro de los que se encuentran los del numeral 1, referido a los servicios médicos, odontológicos, hospitalarios, clínicos y de laboratorio para la salud humana.

El Concepto Unificado del Impuestos a las Ventas No. 0001 de 2003, Título IV, Capítulo I, expresa con relación a los servicios médicos lo siguiente

*"SERVICIOS PARA LA SALUD HUMANA.*

*2.1. SERVICIOS MÉDICOS, ODONTOLÓGICOS, HOSPITALARIOS, CLÍNICOS Y DE LABORATORIO, PARA LA SALUD HUMANA. (NUMERAL 1o. DEL ARTÍCULO 476 DEL ESTADUTO TRIBUTARIO)*

*El artículo 476 del Estatuto Tributario señala en el numeral primero, como excluidos del IVA, los servicios médicos, odontológicos, hospitalarios, clínicos y de laboratorio-, para la salud humana.*

*Se entiende por servicio de salud el que en forma directa recae sobre la persona humana con la finalidad única de procurar su recuperación física o mental.*

*Se ubican dentro de la exclusión, todos aquellos servicios destinados a la atención de la salud humana, prestados por profesionales debidamente registrados y autorizados por la entidad a quien la ley ha confiado su control y vigilancia. De igual forma se hallan excluidos los servicios para la atención de la salud humana, aunque quien los preste no sea un profesional de la medicina, como los de optometría, terapia del lenguaje, fisioterapia.*

*La exclusión, no obedece en modo alguno al ejercicio de determinada profesión, sino a la aplicación práctica y específica de la misma en actividades que propendan por la salud humana.*

*No obstante, en la misma medida que un profesional de la medicina o la odontología puede prestar servicios no dirigidos específicamente a la salud, lo propio sucede con los profesionales de la psicología que prestan sus servicios a la rama industrial o empresarial en fe; selección, capacitación, elaboración de manuales de funciones así como adiestramiento de personal, servicios éstos que por no encontrarse dirigidos a la recuperación de la salud humana, no pueden catalogarse como excluidos del impuesto.*

*Efectivamente, existe un sin número de servicios profesionales, en las diferentes áreas de la ciencia, que, si bien de una u otra forma se relacionan con la salud humana, no tienen como finalidad exclusiva lograr la recuperación física y mental de la persona, encontrándose sujetos al impuesto sobre las ventas. Vale la pena enunciar algunos de estos servicios: los servicios profesionales de diagnóstico, control de calidad, y el análisis, vigilancia y control sanitario de medicamentos y sustancias*

*químicas de riesgo para la salud humana.*

*Con el mismo criterio, no está cubierto por la exclusión, el servicio de información de la presión arterial, peso, estatura y demás, prestados a través de máquinas.*

*Tampoco quedan comprendidos en la exclusión servicios tales como: seminarios, consultoría, capacitación, etc., los que, por propia definición, aun cuando se encuentren encaminados a proporcionar información, enseñanza y capacitación en actividades relacionadas con administración y organización de servicios hospitalarios excluidos, no son parte integrante y menos aun directa del servicio de salud.*

*Cuando en desarrollo de la prestación del servicio médico se realizan actividades tales como la investigación o la educación, las cuales por su naturaleza son diferentes a las relativas a la salud humana propiamente dichas, no se encuentran cobijadas por la exclusión.*

*De acuerdo con lo señalado, se concluye, igualmente, que la auditoria médica, o examen de las actividades realizadas en determinado campo con el objeto de efectuar el diagnóstico o evaluación de su situación, por no estar relacionada en forma directa con la prestación de un servicio de salud, se encuentra gravada con el impuesto sobre las ventas".*  
*(Subrayado fuera del texto).*

Ahora bien, situación diferente se da cuando se trata de analizar en términos del artículo 48 de la Constitución Política de Colombia y de la jurisprudencia de la Honorable Corte Constitucional, la destinación específica de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud – SGSS -, recopilada en varias sentencias entre otras la Sentencia C-824 de treinta y uno (31) de agosto de dos mil cuatro 2004, Magistrado Ponente (E): Dr. Rodrigo Uprimny Yepes, mediante la cual se declaró inexecutable la expresión "*diferentes a los que financian gastos, administrativos*", contenida en el artículo 48, numeral 10 de la Ley 788 de 2002, en donde se precisaron y avalaron aspectos fundamentales cuyo contenido es de suma importancia para nuestro estudio, motivo por el cual se transcribe el siguiente texto.

### **"La Seguridad Social en Salud y la libertad configurativa del legislador en materia tributaria.**

5. Constitucionalmente la seguridad social en salud, puede ser descrita como un derecho de carácter prestacional consagrado en el artículo 48 del estatuto superior, que se instituyó como un mandato dirigido a nuestro Estado Social de Derecho a fin de consolidar un sistema conformado por

entidades y procedimientos tendientes a ofrecer una cobertura general de las contingencias que puedan llegar a afectar la salud de las personas.

El propósito fue el de lograr, con sujeción a los principios de eficiencia, continuidad, universalidad, buena fe y solidaridad, el bienestar de la comunidad y en especial la prevención, promoción y protección de su salud y el mejoramiento de la calidad de vida de los asociados.

En atención a los artículos 48, 49, 365 y 366 de la Carta, la seguridad social ha sido considerada a su vez, como un servicio público de carácter obligatorio que se presta por las autoridades o por los particulares, bajo la regulación, dirección, vigilancia y control del Estado. La Ley 100 de 1993 y los decretos reglamentarios, consolidan precisamente la estructura y funcionamiento de este servicio a través de un sistema que se ha denominado de Seguridad Social en Salud.

6. Es pertinente recordar que la destinación y uso de los recursos de la seguridad social, por mandato constitucional expreso, tienen una destinación específica, es decir que éstos no pueden dedicarse a fines diferentes a los propósitos establecidos para el sistema conforme a lo prescrito por el artículo 48 de la Carta, que consagra expresamente que *"no se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la seguridad social para fines diferentes a ella"*.

Ha sido reiterada la jurisprudencia de esta Corporación que ha manifestado precisamente que los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud son parafiscales en la medida en que se cobran de manera obligatoria a un grupo de personas cuya necesidad en salud se satisface con tales recursos. Las contribuciones parafiscales han sido definidas como gravámenes establecidos con carácter obligatorio por la ley, que afectan a un determinado grupo y se utilizan en beneficio de ese mismo sector. Se trata de una forma de intervención del Estado en la economía destinada a extraer ciertos recursos de un sector económico, para ser invertidos en el propio sector, al margen del presupuesto nacional. Es su afectación dirigida a un propósito específico la característica fundamental de estos recursos

Sobre este carácter parafiscal de los recursos de la Seguridad Social ha dicho la Corte que:

*"La cotización para la seguridad social en salud es fruto de la soberanía fiscal del Estado. Se cobra de manera obligatoria a un grupo determinado de personas, cuyos intereses o necesidades en salud se solucionan con los recursos recaudados. Los recursos que se captan a través de esta cotización, no entran a engrosar las arcas del presupuesto nacional, pues*

*tienen una especial afectación, y pueden ser verificados y administrados tanto por entes públicos como por personas de derecho privado. La tarifa de la contribución no se fija como una contraprestación equivalente al servicio que recibe el afiliado, sino como una forma de financiar colectiva y globalmente el sistema Nacional de Seguridad Social en Salud. (...)*

*Las características de la cotización permiten afirmar que no se trata de un impuesto, dado que se impone a un grupo de personas para financiar un servicio público determinado. Se trata de un tributo con destinación específica, cuyos ingresos, por lo tanto, no entran a engrosar el presupuesto nacional. La cotización del sistema de salud tampoco es una tasa, como quiera que se trata de un tributo obligatorio y, de otra parte, no genera una contrapartida directa y equivalente por parte del Estado, pues su objetivo es el de asegurar la financiación de los entes públicos y privados encargados de prestar el servicio de salud a sus afiliados.*

*Según las características de la cotización en seguridad social, se trata de una contribución parafiscal, distinta de los impuestos y las tasas (...)*

Bajo estos supuestos, los recursos que se reciben en materia del Sistema de Seguridad Social en Salud no entran a formar parte del presupuesto nacional sino que, por su afectación, pertenecen al Sistema. De allí que se considere que la tarifa de la contribución que se exige a los afiliados no sea una contraprestación equivalente al servicio que reciben, ni tampoco dineros que engrosan el presupuesto nacional, sino que representan una forma de finanzas colectiva y globalmente el Sistema de Seguridad Social mencionado

7. La Ley 100 de 1993, que es el marco de referencia normativo del sistema de seguridad en salud, establece a su vez diferentes regímenes para su financiamiento y administración: el contributivo y el subsidiado.

### **Potestad impositiva y recursos del SGSSS**

11- En virtud de la potestad legislativa consagrada en la norma superior, el Congreso de la República puede establecer contribuciones fiscales y parafiscales (Art. 150-12 y 338 C.P.) y exenciones, en los términos que le señale la Constitución y la ley. Igualmente, las asambleas y concejos, acorde con sus atributos constitucionales y legales, y según las necesidades de sus propios territorios, también tienen esta potestad. Con todo, unos y otros están limitados por los principios de legalidad, equidad tributaria y progresividad, que exigen un manejo respetuoso y proporcionado de las imposiciones tributarias. A su vez, los límites fijados por la Constitución son perentorios. De allí que si bien la Carta establece que el Congreso ostenta una soberanía fiscal en todo el territorio nacional,

ella no es absoluta, ya que debe respetar los mandatos constitucionales, y en particular no puede vulnerar las prohibiciones constitucionales. Por ejemplo, no puede la ley conceder exenciones o tratamientos preferenciales a los tributos de propiedad de las entidades territoriales (Art. 150-12, 154, 294, 317, 338 y 362 CP.)- En ese orden de ideas, con respecto a los recursos del Sistema de la Seguridad Social, ya que el legislador no puede en modo alguno desvirtuar los específicos mandatos de la Constitución, so pena de invadir un ámbito ajeno a su competencia, y por ello no podrá destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella, porque perentoriamente el artículo 48 superior lo prohíbe.

12: En relación con las exenciones tributarias esta Corte señaló, en la sentencia C-1107 de 2001, M.P. Jaime Araujo, que tales exenciones podían tener como propósito: 1) la recuperación y desarrollo de áreas geográficas gravemente deprimidas en razón de desastres naturales o provocados por el hombre. 2) El mejoramiento patrimonial de empresas o entidades que ofrecen bienes o servicios de gran sensibilidad social; 3) el incremento de la inversión en sectores altamente vinculados a la generación, de empleo masivo; 4) la protección de determinados ingresos laborales; 5) la protección a los cometidos de la seguridad social y 6) en general, una mejor redistribución de la renta global.

Debe resaltarse especialmente a este respecto,.- en razón a los cargos de la demanda-, que el numeral 5 descrito es de especial relevancia, ya que la razonabilidad de la exclusión de las operaciones realizadas con los recursos del Sistema General de la Seguridad Social ha sido ampliamente reconocida por esta Corporación, no solamente por ser ellos recursos de carácter parafiscal, como se dijo, sino muy especialmente por existir el artículo 48 de la Carta tantas veces enunciado, que fundamenta contundentemente esta exclusión e impone en este sentido un límite elocuente al Legislador.

13. Ahora bien, para determinar el alcance del Congreso en las exenciones Impuestas en el artículo acusado, es importante recordar, que esta Corporación se ha pronunciado en varias ocasiones sobre disposiciones tributarias acusadas, relacionadas con gravámenes a las transacciones financieras, especialmente respecto de cargos dirigidos a expresar como en este caso, que existía una afectación de la destinación específica de los recursos del régimen de seguridad social en salud, en abierta oposición a la Constitución.

Así, la sentencia C-731 de 2000. M.P., Antonio Barrera Carbonell, analizó si la ley podía fijar a favor de la Superintendencia Nacional de Salud y a

cargo de las entidades controladas por ésta, - con miras a sufragar los costos que implica esa vigilancia -, una tasa contributiva en cabeza de las entidades prestadoras del servicio de salud con los recursos consolidados en cabeza de estas entidades. En esa oportunidad la Corte señaló, que la técnica utilizada por el legislador de determinar que los propios organismos vigilados financiaran mediante una tasa, el control de sus actividades por parte de la Superintendencia de Salud, era connatural al sistema de seguridad social en salud, en la medida en que tanto la actividad desempeñada por las entidades administradoras como su vigilancia propendía por el logro del buen funcionamiento y eficiencia de los servicios prestados. La mencionada sentencia concluyó que financiar tales costos era consustancial a la prestación del servicio público y concluyó al respecto:

*"Es cierto que los recursos que financian la seguridad social constituyen en su mayor medida recursos parafiscales, como, lo es también que el pago de la tasa por las empresas promotoras de salud supone, de hecho una reducción de sus recursos en una proporción igual al valor de aquella. Pero de ello no se deriva la inconstitucionalidad de la norma acusada porque, como se expresó antes, es de la esencia de la prestación del servicio de vigilancia y control; y por ello, constituiría un contrasentido que, de una parte, el artículo 48 en referencia prohíba destinar porción alguna de los recursos de la seguridad social a otras finalidades y, de otra, exigiera en su primer inciso que ;a seguridad social sea objeto no sólo de la dirección y coordinación, sino también así control por el Estado (...)*

*De lo expresado se deduce que la prohibición de utilizar los recursos de la seguridad social para fines diferentes, alude a la restricción de su manejo en programas distintos, así estén dirigidos a satisfacer otras necesidades básicas de similar importancia dentro del plexo de las necesidades sociales, más dicha restricción no se extiende a las actividades de control y vigilancia que son inherentes al servicio público".*

En este sentido, puede decirse que la *ratio decidendi* de la sentencia se orientó a permitir la implementación de la tasa en favor de la Superintendencia de Salud, en la medida en que esos dineros estaban vinculados inescindiblemente al Sistema de Seguridad en Salud, al ser la administración y la vigilancia elementos indispensables para la efectividad del sistema.

14. Por otra parte, en la Sentencia C-363 de 2001, se estudiaron los cargos formulados contra el artículo 17 de la ley 608 de 2000 referente a la creación de un impuesto que aparentemente gravaba los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud. Esta Corporación resaltó

en esa oportunidad, que la norma había sido cuidadosa en dejar claramente estipulada una exención tributaria a la totalidad de recursos pertenecientes al SGSSS, conforme se desprendió de la lectura sistemática-de la ley y de otros artículos no revisados por el demandante. Por consiguiente, al no existir un gravamen sobre tales recursos en aquella ocasión, la norma fue declarada exequible.

15. Posteriormente, la Sentencia C-828 de 2001, M.P., Jaime Córdoba, se señaló que el gravamen a los movimientos financieros relacionado con las transacciones hechas entre las EPS y las IPS que no tienen distinción entre los contratos de prestación de servicios de salud cubiertos por el POS y los contratos de sobre aseguramiento en salud propios de los planes complementarios y demás servicios ofrecidos por los entes de salud, grava efectivamente los recursos que sí le pertenecen al sistema, destinándolos a fines diferentes a los de la Seguridad Social, lo cual constituye una violación a lo previsto en el artículo 48 de la Constitución Política. En esa oportunidad, la Corte dijo precisamente que el *"impuesto indirecto establecido para las transacciones financieras que afecta las relaciones entre las EPS y las IPS, altera las condiciones de prestación del servicio de salud y saca del ciclo del sistema, recursos indispensables para cumplir con el mandato constitucional de universalizar y optimizar el servicio de seguridad social en salud"*. Por consiguiente la corte declaró constitucional el artículo acusado, pero en el entendido que las transacciones financieras entre las EPS y las IPS y entre las ARS y las IPS con motivo de la prestación del Plan Obligatorio de Salud, debían ser incluidas en la exención tributaria establecida por la norma acusada.

16. A su vez, la sentencia C-734 de 2001, M.P. Manuel José Cepeda, confirmó que la ley que intervenga en el sector salud no puede contravenir en modo alguno el mandato constitucional de la destinación específica de los recursos de la seguridad social establecida en el artículo 48 de la Carta. Al respecto, la Corte recordó que la norma constitucional señalada es de carácter imperativo y absoluto y no contempla excepciones, por lo que en su calidad de mandato superior debe ser obligatoriamente respetada.

17- La sentencia C-572 de 2003, M.P. Jaime Araujo Rentería, realizó un análisis del artículo 48 de la Ley 788 de 2002, relacionado con el cargo establecido en el segundo inciso del numeral décimo acusado, que estableció una exención hasta del 50% en el pago de gravamen sobre las operaciones o transacciones financieras realizadas por las IPS con los recursos correspondientes de los giros recibidos de las EPS y de las ARS, por concepto del pago del POS. (...).

19- Conforme a lo anterior, es reiterada la jurisprudencia de esta Corte



Constitucional que reconoce el carácter parafiscal de los recursos a la seguridad social en salud y su destinación específica, conforme al artículo 48 de la Carta, precisamente debido al fin constitucional de asegurar la vigencia y prosperidad del sistema de seguridad social en salud. **Este carácter de esos recursos ha permitido que se haga extensiva la exención tributaria a recursos del sistema relacionados con transacciones entre las IPS y las ARS, y entre éstas últimas con las EPS, - como se dio en el caso del gravamen á las transacciones financieras-. Igualmente esta doctrina ha precisado que estos dineros del sistema de seguridad social no pueden estar sometidos a impuestos, puesto que esos gravámenes harían que parte de los recursos de la seguridad social no estuvieran destinados específicamente a financiar la seguridad social va que, debido a los tributos, serían en la práctica trasladados al presupuesto generar y terminarían sufragando otros gastos, lo cual vulnera el perentorio mandato del artículo 48 superior, según el cual, "no se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella".** (Negrillas y resaltado fuera del texto)

21. Para iniciar el estudio, la Corte parte del texto normativo acusado, el cual establece que están exentas del impuesto al gravamen a los movimientos financieros las *"operaciones financieras realizadas cori) recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, de las EPS y ARS diferentes a los que financian gastos administrativos (...)"*.

Como se desprende de la misma norma ésta hace alusión a las operaciones financieras realizadas con los recursos del sistema de seguridad social puesto que el encabezado de la disposición excluye de dicho gravamen las operaciones; financieras de las EPS y ARS realizadas "con recursos del Sistema General de Seguridad, Social en Salud". En principio y acorde a su tenor literal, están exentas del impuesto las operaciones que tengan que ver con estos recursos, salvo aquellas *"operaciones financieras realizadas con recursos del Sistema (...) que financian gastos administrativos"*.

Así, de la disposición normativa puesta a consideración de la Corte se desprende claramente que el Legislador establece dos categorías de recursos del sistema de seguridad social en salud: i) aquella que implica gastos de administración del sistema, para aplicarle a esta categoría el impuesto y; ii) aquella que implica los demás gastos o responsabilidades del sistema; recursos estos últimos que se encuentran exentos.

22- La pregunta que se hacen algunos de los intervinientes es si el

Legislador válidamente puede distinguir de esta forma los recursos del sistema y establecer dos categorías separadas con un tratamiento diverso, o si estos ingresos constituyen un todo inescindible, con una vocación única al servicio del sistema, que no pueden ser subdivididos de esta forma.

23- Para esta Corporación, conforme a lo dicho hasta el momento y especialmente en relación con el precedente fijado en la sentencia C-1040 de 2003, es necesario reafirmar que todos los recursos que integran la UPC, tanto los administrativos como los destinados a la prestación del servicio de salud forman parte del Sistema General y por consiguiente han sido separados constitucionalmente para el cumplimiento de los fines propios de su destinación específica. Por ello 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 llevado a cabo. Este punto ya había sido señalado por esta Corte frente a una demanda que cuestionaba que una parte de la UPC fuera dedicada a gastos administrativos de las ARS, pues el actor consideraba que de esa manera se desviaban recursos de la seguridad social a otros propósitos. La Corte rechazó ese cargo y dijo al respecto:

*"En tal contexto, ¿sería razonable suponer que la financiación de esa labor administrativa es un desvío de los recursos de salud? Obviamente que no, pues sin esas tareas de coordinación, no sería posible la realización eficiente de los actos médicos. (...)*

*En tal contexto, no es razonable suponer que los gastos en que incurran las ARS para llevar a cabo su labor de administración del RS, y la legítima ganancia que esas entidades tienen derecho a obtener (Ver sentencia SU-480 de 1997; MP Alejandro Martínez Caballero. Fundamento 7), representen una desviación de los recursos de seguridad social. Otra cosa sería que la ley autorizara a esas entidades a utilizar esos fondos para labores sin relación con la prestación de los servicios de salud en el RS. Pero ello no es así, ya que, como bien lo destacan varios intervinientes, el ordenamiento ha sido cuidadoso en evitar que esos dineros se confundan con el presupuesto general, de las ARS. Estas entidades deben diferenciar los recursos provenientes del RS de sus dineros propios, de conformidad con lo señalado tanto en el numeral 5 del artículo 24 como en el artículo 25 del decreto 1895 de 1994, precisamente para asegurar que los recursos de seguridad social no sean destinados a otros fines.*

**En ese orden de ideas, si es necesario que una parte de los**

**recursos de SGSSS sean dedicados a gastos administrativos, precisamente para que el sistema pueda operar y puedan ser realizados los actos médicos, entonces es obvio que los dineros destinados a financiar esos gastos administrativos son recursos del sistema de seguridad social, que no pueden entonces ser gravados, ya que dichos gravámenes implican que una parte de esos ingresos entraría a engrosar el presupuesto general, con lo cual un componente de los dineros de la seguridad social es destinado a otros propósitos, con clara vulneración de la prohibición prevista en el artículo 48 superior.** (Negrillas y resaltado fuera del texto).

24- Nótese que en materia de tasas, esta Corporación consideró viable destinar unos recursos del sistema, al cubrimiento de los gastos relacionados con el control mismo de la actividad realizada por las entidades que conforman el régimen de seguridad social, a través de la Superintendencia de Salud. Sin embargo, el fundamento de esta consideración fue precisamente que tales recursos contribúan a hacer más efectivo, eficiente y operante el sistema en la medida en que el control era connatural a él.

En este caso concreto, por el contrario, los recursos separados al interior del sistema que supuestamente corresponden a gastos administrativos son retirados del sistema y destinados a engrosar el presupuesto nacional, circunstancia que afecta financieramente y en cuanto a su propósito, la seguridad social.

25. En este sentido, es pertinente recordar que, conforme a las disposiciones legales, y en especial, al artículo 182 de la ley 100 de 1993, los ingresos de las EPS surgen de los recaudos que éstas hacen en cuanto a las cotizaciones que reciben de los afiliados y de la UPC que reciben por concepto *del* reconocimiento a los servicios prestados. 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 impropiamente 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*".

26- La Corte considera que los recursos propios de las EPS y ARS producto

de sus ganancias, de los contratos de medicina propagada, publicidad y demás actividades son ingresos que pueden ser gravados ya que específicamente esos .dineros no son de la seguridad social. 'Esta tesis la ha sostenido' la Corte en múltiples oportunidadde, en la medida en que éstos, al no ser recursos del sistema sino propios de la actividad mercantil de estas entidades, no llevan implícita la destinación específica dirigida específicamente hacia la protección de la salud. En este sentido, nada limita; a legislador para que decida gravar este tipo de recursos, que se insiste, no forman parte del sistema de seguridad social y por ende nada tienen que ver con los gastos propios de la actividad compleja que suscita el engranaje de la seguridad social. Son los recursos después del ejercicio los que claramente están en cabeza de la EPS o de la ARP, y sobre ellos es libre el legislador para imponer los gravámenes que considere necesarios, respetando evidentemente los principios tributarios y los criterios de proporcionalidad.

27. El problema de la norma acusada es que no distingue con claridad los gastos administrativos de las EPS y las ARS financiados con recursos del sistema de seguridad social, que no pueden ser gravados, y los gastos y recursos de dichas entidades que son propios que podrían eventualmente estar sujetos a impuestos, lo cual lleva necesariamente a la confusión intrínseca sobre unos y otros recursos. Como se sabe, ante la complejidad para determinar el alcance de los ingresos de las EPS, ARS e IPS, por gastos de administración, el Legislador ha tendido a establecer presunciones jurídicas, como aquella que dice respecto de las ARS, que no menos del 85% de la UPC debe ser destinado a la prestación de servicios de salud. Pero, ¿quiere ello decir entonces que se puede gravar el 15% restante porque se supone que no son gastos específicamente (Destinados a la prestación de servicios de salud? Obviamente que no porque, primero, ninguna norma dice que el porcentaje de administración, sea efectivamente el 15% restante, por lo que puede ser menos, según las necesidades del servid". Además, estos recursos, que forman parte de la UPC, son dineros que integran el sistema y por consiguiente no pueden ser gravados, teniendo en cuenta que a pesar: de ser aparentemente administrativos, son esenciales para garantizar la actividad propia del sistema. Y es que, como ya se explicó, la prestación de los servicios de salud requiere soportes administrativos, que implican costos, que tienen que ser financiados".

Tesis reiterada por la misma Corte Constitucional en la Sentencia C-978 del primero, de diciembre de dos mil diez Sala Plenaria, Magistrado Ponente: Luis Ernesto Vargas Silva, expediente D-8126, al señalar:

"Dado su carácter parafiscal, los recursos de la seguridad social en salud

tienen destinación específica, esto es, no pueden ser destinados para fines diferentes a la seguridad social. Así lo dispone el artículo 43 de la Carta Política al disponer que "No se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella".

Sobre el alcance de esta cláusula constitucional la jurisprudencia constitucional ha dicho:

*"Se trata de una norma fundamental de indudable carácter imperativo y absoluto respecto del cual no se contemplan excepciones, ni se permite supeditar su cumplimiento -de aplicación inmediata- a previsiones o restricciones de jerarquía legal.*

*"Por tanto, la calidad superior y prevalente del mandato constitucional desplaza toda norma inferior que pueda desvirtuar sus alcances, y, si alguien llegase a invocar con tal objeto las disposiciones de la ley en materia de liquidación forzosa de las instituciones financieras, deben ser ellas inaplicadas, para, en su lugar, hacer que valga el enunciado precepto de la Constitución, según lo dispone el 4 Ibídem, en virtud de la inocultable incompatibilidad existente.*

Como la norma superior que se comenta no establece excepciones, la prohibición de destinar y utilizar los recursos de las instituciones de la seguridad social para fines diferentes a ella comprende tanto los recursos destinados a la organización y administración del sistema de seguridad social como los orientados a la prestación del servicio, lo cual es razonable pues unos y otros integran un todo indivisible, tal como se desprende del principio superior de *eficiencia*".

Dado lo anterior, y en la aplicación escrita del numeral 1 del artículo 476 del Estatuto Tributario, los servicios correspondientes a los procesos administrativos conexos y/o complementarios al proceso asistencial en salud, como asignación de citas, servicio al cliente, facturación, historias clínicas, etc., prestados por un tercero en favor de una IPS (clínicas y hospitales) no se encuentran excluidos del IVA.

Sin embargo se precisa, que en cumplimiento al artículo 48 de la Constitución Política y a la jurisprudencia vigente de la Corte Constitucional, cuando las entidades integrantes del Sistema General de Seguridad Social en Salud –SGSSS–, como lo son las EPS, ARP o IPS, dispongan de los recursos provenientes del SGSS con destinación específica en salud, para cubrir gastos conexos y/o complementarios para prestar un servicio integral en salud, no se generará si impuestos sobre las ventas - IVA-".

La anterior tesis se encuentra ratificada por el Oficio interno de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN - 100202208-929 de julio 4 de 2013 - Radicado del Minhacienda 44353 de la misma fecha, en donde se concluye:

*"En consecuencia, al tenor de la normativa y jurisprudencia constitucional invocadas en precedencia, resulta forzoso colegir que los dineros destinados a financiar el sistema de seguridad social, no pueden ser gravados, ya que como bien manifiesta la Corte Constitucional, en sentencia ut supra, "dichos gravámenes implican que una parte de esos ingresos entraría a engrosar el presupuesto general, con lo cual un componente de los dineros de la seguridad social es destinado a otros propósitos, con clara vulneración de fe prohibición prevista en el artículo 48 superior"*

Finalmente, como se ha indicado en el Concepto 37397 de junio 20 de 2005 y demás doctrina reiterada por este despacho:

*"los servicios que contraten las EPS y las ARS con recursos propios o para la prestación de servicios distintos de los expresamente indicados en los numerales 3 y 8 del artículo 476 del Estatuto Tributario y en el numeral 1 del literal a) del artículo 1 del Decreto 841 de 1998, se someten a las reglas generales del IVA, de acuerdo con su naturaleza, y, en consecuencia, son gravados si no se encuentran expresamente excluidos del impuesto. No sobra recordar que tanto en la prestación de servicios gravados como en la venta de bienes sujetos al IVA el responsable está obligado a liquidar y facturar el gravamen correspondiente",*

En los anteriores términos se resuelve su consulta y de manera cordial le informamos 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](http://www.dian.gov.co), <http://www.dian.gov.co> la base de 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,

(Fdo.) OSCAR FRANCO CHARRY, Director General.