



100202208-0738

Bogotá, D.C., 31 de mayo de 2023

Tema: Impuesto sobre las ventas
Descriptores: Servicios excluidos
Fuentes formales: Artículo 48 de la Constitución Política
Artículo 476 del Estatuto Tributario
Artículo 1.3.1.13.13. del Decreto 1625 de 2016
Artículo 91 de la Ley 1437 de 2011
Sentencias de la Corte Constitucional: C-069 de 1995 y C-824 de 2004.

Cordial saludo

De conformidad con el artículo 55 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las peticiones de reconsideración de conceptos expedidos por la Subdirección de Normativa y Doctrina en materia tributaria, aduanera o de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la Entidad.

Mediante el radicado de la referencia, la peticionaria solicita la aclaración del Oficio 008763 del 11 de abril de 2019 argumentando que dicho pronunciamiento sustrae el ramo de las Administradoras de Riesgos Laborales – ARL de la exclusión del IVA de que trata el numeral 4 del artículo 476 del Estatuto Tributario, bajo el entendido que no están relacionadas con los planes de salud del Sistema General de Seguridad Social en Salud, sin tener en cuenta lo previsto en el párrafo del artículo 1.3.1.13.13. del Decreto 1625 de 2016.



Sobre el particular, considera esta Dirección:

En el pronunciamiento, objeto de disenso, se indicó:

(...) expone una inquietud relacionada con la aplicación del numeral 4 del artículo 476 del Estatuto Tributario (...) preguntando específicamente:

“si están gravadas o no al (sic) impuesto a las ventas la intermediación de pólizas de seguros de vida, pensiones y riesgos laborales”

(...)

En primer lugar, se trae a colación lo consagrado en la norma objeto de estudio, que expone:

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

4. Las comisiones por intermediación por la colocación de los planes de salud del sistema general de seguridad social en salud expedidos por las entidades autorizadas legalmente por la Superintendencia Nacional de Salud, que no estén sometidos al Impuesto sobre las Ventas (IVA)”.

Ahora bien, respecto a los planes de salud pertenecientes al sistema de seguridad social la Ley 100 de 1993, por la cual se creó el sistema de seguridad social integral, establece dos categorías de ellos, estas son: i) Plan Obligatorio de Salud. (Art. 162) y ii) Planes Voluntarios de Salud. (Art 169)

Así las cosas, al no ser las pólizas de seguros de vida, pensiones y riesgos laborales consideradas una categoría de plan de salud del sistema general de seguridad social en salud, las comisiones por la intermediación en su adquisición se encuentran gravadas con el impuesto sobre las ventas.

(...) (subrayado fuera de texto)

Lo antepuesto ya había sido igualmente expresado en el Oficio 008276 del 8 de abril de 2019.

Ahora bien, mediante el Oficio 000977 del 17 de enero de 2020, esta Dirección manifestó:

En relación a la solicitud de reconsideración del oficio No. 875 del 11 de abril de 2019, relacionado con los servicios excluidos en (sic) el Impuesto sobre las ventas,



por considerar que: “la DIAN está haciendo una interpretación restrictiva al considerar que se debe gravar con iva (sic) la comisión por la intermediación en la colocación de planes de pensión y riesgos laborales, manifestando que se encuentran dentro de la categoría del plan de sistema de seguridad social”, sin considerar lo dispuesto en el artículo 1.3.1.13.13 del Decreto 1625 de 2016 y que no ha sufrido modificaciones desde el Decreto 841 de 1998.

Al respecto se le informa lo siguiente:

(...)

(...) se procede con el análisis el (sic) artículo 1.3.1.13.13 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, que dice:

“ARTÍCULO 1.3.1.13.13. Servicios vinculados con la seguridad social exceptuados del impuesto sobre las ventas. (...)

(...)

(...)

PARÁGRAFO. Así mismo, de conformidad con lo previsto en el numeral 16 del artículo 476 del Estatuto Tributario, las comisiones de intermediación por la colocación y renovación de planes del Sistema de Seguridad Social en pensiones, salud y riesgos profesionales de conformidad con lo previsto en la Ley 100 de 1993, están exceptuados del impuesto sobre las ventas”.

Proviene esta norma del Artículo 1, Decreto 841 de 1998, “por el cual se reglamenta parcialmente el Estatuto Tributario y la Ley 100 de 1993 en los aspectos tributarios relacionados con el Sistema General de Seguridad Social y se dictan otras disposiciones”, modificado el inciso primero y el párrafo por el artículo 1 del Decreto 2577 de 1999 “por el cual se modifica el Decreto 841 del 5 de mayo de 1998, se reglamenta parcialmente el Estatuto Tributario y la Ley 100 de 1993 en los aspectos tributarios relacionados con la Seguridad Social”. Según el artículo 24 del Decreto 841 de 1998 rige a partir del primero de mayo y deroga el Decreto 163 de 1997, y las demás normas que le sean contrarias.

En ese orden, el artículo 1.3.1.13.13 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, se expidió antes de la modificación que introdujo la Ley 1943 de 2018 y luego por la Ley 2010 de 2019 al artículo 476 del Estatuto Tributario.

Por consiguiente, en relación con la vigencia del artículo 1.3.1.13.13 del Decreto Único (sic) Reglamentario cabe revisar el concepto de la pérdida de fuerza ejecutoria del acto administrativo, y particularmente en lo relativo al decaimiento del acto administrativo. (...)

(...)

Por su parte el artículo 11 de la Ley 2010 de 2019, establece lo siguiente:

“Artículo 11°. Modifíquese el artículo 476 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 476. SERVICIOS EXCLUIDOS DEL IMPUESTO A LAS VENTAS - IVA. Se exceptúan del impuesto los siguientes servicios y los bienes relacionados explícitamente a continuación: (...)

(...)

4. Las comisiones por intermediación por la colocación de los planes de salud del sistema general de seguridad social en salud expedidos por las entidades autorizadas legalmente por la Superintendencia Nacional de Salud, que no estén sometidos al impuesto sobre las ventas -IVA”.

Con base en lo expuesto, es dable concluir que sobre el artículo 1.3.1.13.13 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016 operó la figura del decaimiento, toda vez que, con la expedición del artículo 10 de la Ley 1943 de 2018 y luego por el artículo 11 de la Ley 2010 de 2020, la disposición legal que le servía de sustento desapareció del escenario jurídico.

En consideración a lo anterior no es viable modificar el oficio No. 875 del 11 de abril de 2019.” (subrayado fuera de texto)

Teniendo en cuenta lo señalado en este último pronunciamiento, este Despacho encuentra necesario exponer -de manera retrospectiva- los cambios que ha tenido el artículo 476 del Estatuto Tributario durante el paso del tiempo:

Artículo 11 de la Ley 2010 de 2019:

ARTÍCULO 11. Modifíquese el artículo 476 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 476. Servicios excluidos del impuesto a las ventas -IVA. Se exceptúan del impuesto los siguientes servicios y los bienes relacionados explícitamente a continuación:

(...)

4. Las comisiones por intermediación por la colocación de los planes de salud del sistema general de seguridad social en salud expedidos por las entidades autorizadas legalmente por la Superintendencia Nacional de Salud, que no estén sometidos al impuesto sobre las ventas (IVA).

(...)

Artículo 10 de la Ley 1943 de 2018:

ARTÍCULO 10. <Ley INEXEQUIBLE a partir del 1o. de enero de 2020, C-481-19>
Modifíquese el artículo 476 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 476. Servicios excluidos del Impuesto a las Ventas (IVA). Artículo 476.
Servicios excluidos del Impuesto a las Ventas (IVA). Se exceptúan del impuesto los
siguientes servicios y bienes relacionados:

(...)

4. Las comisiones por intermediación por la colocación de los planes de salud del
sistema general de seguridad social en salud expedidos por las entidades
autorizadas legalmente por la Superintendencia Nacional de Salud, que no estén
sometidos al Impuesto sobre las Ventas (IVA).

(...)

Artículo 48 de la Ley 488 de 1998:

ARTICULO 48. SERVICIOS EXCLUIDOS DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.

El artículo 476 del Estatuto Tributario quedará así:

Artículo 476. Servicios excluidos del impuesto sobre las ventas. <Texto vigente hasta
la modificación introducida por la Ley 1943 de 2018. Consultar texto con posteriores
modificaciones directamente en el artículo 476 del ET> Se exceptúan del impuesto
los siguientes servicios:

(...)

16. Las comisiones por intermediación por la colocación de los planes de salud del
sistema general de seguridad social en salud expedidos por las entidades
autorizadas legalmente por la Superintendencia Nacional de Salud, que no estén
sometidos al Impuesto sobre las Ventas.

(...)

Como se puede apreciar, el numeral 16 del artículo 476 del Estatuto Tributario, al
que hace referencia el parágrafo del artículo 1.3.1.13.13. del Decreto 1625 de 2016
(compilado del artículo 1° del Decreto 841 de 1998, modificado por el artículo 1° del
Decreto 2577 de 1999), corresponde hoy en día al numeral 4 de esta misma
disposición. Por ende, no fue correcto sostener que la norma reglamentaria tuvo

decaimiento señalando que “la disposición legal que le servía de sustento desapareció del escenario jurídico” (subrayado fuera de texto) cuando, en realidad, ocurre todo lo contrario: el citado numeral 4 conserva el mismo tenor literal del antes numeral 16.

Así las cosas, el fundamento de derecho que motivó la inclusión al ordenamiento jurídico del párrafo del mencionado artículo 1.3.1.13.13. persiste en la actualidad, razón por la cual no ha tenido lugar la causal prevista en el numeral 2 del artículo 91 de la Ley 1437 de 2011, el cual señala:

ARTÍCULO 91. PÉRDIDA DE EJECUTORIEDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO. Salvo norma expresa en contrario, los actos administrativos en firme serán obligatorios mientras no hayan sido anulados por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo. Perderán obligatoriedad y, por lo tanto, no podrán ser ejecutados en los siguientes casos:

(...)

2. Cuando desaparezcan sus fundamentos de hecho o de derecho

(...) (subrayado fuera de texto)

Al respecto, no sobra traer a colación lo explicado por la Corte Constitucional en Sentencia C-069 de 1995:

La jurisdicción contencioso administrativa se ha pronunciado en varias oportunidades en relación con el decaimiento de un acto administrativo que se produce cuando las disposiciones legales o reglamentarias que le sirven de sustento, desaparece del escenario jurídico, como lo ha reconocido la ley, la jurisprudencia y la doctrina nacional.

El Consejo de Estado ha expresado en relación con la pérdida de fuerza ejecutoria del acto administrativo, y particularmente en lo relativo al decaimiento del acto administrativo, lo siguiente:

“La doctrina foránea, y la nacional que ha seguido esas concepciones sin mayor profundidad, bueno es reconocerlo, al tratar las formas de extinción de los actos administrativos, generales o de efectos particulares, ha reconocido y consagrado la figura jurídica del decaimiento del acto administrativo, o sea, la extinción de ese acto jurídico producida por circunstancias supervinientes que hacen desaparecer un presupuesto de hecho o de derecho indispensable para la existencia del acto: a) derogación o modificación de la norma legal en que se fundó el acto administrativo; b) declaratoria de inexecutable de la norma constitucional o legal hecha por el juez que ejerce el control de constitucionalidad, en los países donde ello

existe; c) declaratoria de nulidad del acto administrativo de carácter general en que se fundamenta la decisión de contenido individual o particular; y d) desaparición de las circunstancias fácticas o de hecho que determinaron el reconocimiento de un derecho o situación jurídica particular y concreta.” (subrayado fuera de texto)

Así, aunque el artículo 476 del Estatuto Tributario fue objeto de modificación, en lo que a los planes del Sistema de Seguridad Social (SSS) específicamente se refiere el cambio no fue sustancial, consistiendo simplemente en la reubicación de la exclusión de las comisiones por intermediación del numeral 16 al numeral 4 de la disposición en comento.

Aunado a lo anterior, ya que se hace referencia al SSS, resulta imperativo tener en cuenta que el artículo 48 de la Constitución Política insta en su inciso 5° que “No se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella” (subrayado fuera de texto), prohibición sobre la cual, la Corte Constitucional ha explicado que obedece al carácter parafiscal de dichos recursos y su destinación específica y que conlleva, entre otras cosas, que no puedan estar sometidos a impuestos (cfr. Sentencia C-824 de 2004).

Por lo tanto, es necesario **aclarar** los Oficios 008276 del 8 de abril de 2019 y 008763 del 11 de abril del mismo año y reconsiderar el Oficio 000977 del 17 de enero de 2020, así como cualquier otro pronunciamiento que resulte contrario a lo aquí señalado, por cuanto están excluidas del IVA las comisiones de intermediación por la colocación y renovación de planes del SSS en pensiones, salud y riesgos profesionales, de conformidad con lo previsto en la Ley 100 de 1993 y a la luz del artículo 48 de la Constitución Política, del numeral 4 del artículo 476 del Estatuto Tributario y del párrafo del artículo 1.3.1.13.13. del Decreto 1625 de 2016.

Finalmente, corresponderá a cada contribuyente y responsable del IVA evaluar y determinar, en su caso particular, si las comisiones de intermediación por la colocación y renovación de los planes antes aludidos se enmarcan o no en la referenciada normativa tributaria.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad” –“Doctrina”, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.



Atentamente,

GUSTAVO ALFREDO PERALTA FIGUEREDO
Director de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Proyectó: Aída Patricia Burbano Mora – Subdirección de Normativa y Doctrina
Revisó: Julián David López Avella – Asesor de la Subdirección de Normativa y Doctrina
Alfredo Ramírez Castañeda – Subdirector de Normativa y Doctrina