

**CONCEPTO 238 DEL 5 DE NOVIEMBRE DE 2008
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

Bogotá, D.C.

Doctor

JUAN CARLOS GIRALDO VALENCIA

Director General

Asociación Colombiana de Hospitales y Clínicas

Carrera 4a No. 73-15

Bogotá D.C.

Ref: Consulta radicada bajo el número 105164 de 20/10/2008

De conformidad con el artículo 19 de Decreto 4048 de 2008, esta Dirección es competente para absolver en sentido general las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos Aduanas Nacionales, así como las que se formulen en materia presupuestal, contractual, laboral, de comercialización y disciplinarios por los funcionarios competentes al interior de la entidad.

PROBLEMA JURÍDICO:

¿Cuáles son los servicios médicos, odontológicos, hospitalarios, clínicos y de laboratorio, para la salud humana que se encuentran comprendidos en la exclusión del impuesto sobre las ventas de que trata el numeral 1o del artículo 476 del Estatuto Tributario?

INTERPRETACIÓN JURÍDICA:

Con fundamento en el numeral 1o del artículo 476 del Estatuto Tributario y en la Sentencia T-849 de 2001, solicita la reconsideración del numeral 2.1. del Capítulo I "Servicios excluidos" del Título IV del Concepto Unificado del Impuesto sobre las Ventas No. 00001 del 19 de junio de 2003 y de los oficios 063551 del 31 de julio de 2006, 003340 del 16 de enero de 2007 y 092101 del 9 de noviembre de 2007, en los cuales se concluyó que únicamente están excluidos del impuesto sobre las ventas los servicios médicos prestados para la recuperación de la salud, humana física o mental.

El peticionario afirma que el numeral 1o del artículo 476 del Estatuto Tributario no estableció para efectos de la exclusión del IVA, la exigencia de que el servicio de salud sea prestado para la recuperación de la salud humana, pues por el contrario de la misma disposición se desprende que la exclusión opera cuando los servicios médicos son prestados a la persona humana independientemente de que su finalidad sea la recuperación o diagnóstico de la enfermedad.

Agrega que el ámbito de los servicios médicos se establece de manera general y no por la finalidad de los mismos, por lo que la expresión "para la salud humana" se debe aplicar como una exclusión manifiesta de los servicios médicos exclusivamente relacionados con la salud humana y no, por ejemplo, los servicios médicos veterinarios. Así las cosas el alcance de dicha expresión está relacionado con la naturaleza del servicio y no con el uso o la utilización posterior que el usuario del servicio médico le va a dar al resultado del mismo. En otras palabras, los servicios para la salud humana, bajo una interpretación relacionada con la naturaleza del servicio, pueden llevarse a cabo de diferentes maneras. La primera, que se traduce en los exámenes físicos, bien por simple chequeo periódico o de aptitud para estudiar, laborar o conducir; y una segunda, orientada a su posterior utilización por enfermedad o recuperación de la salud. Agrega que en la exclusión caben por ejemplo los tratamientos paliativos de enfermos terminales (aunque no haya recuperación).

Argumenta como la Corte Constitucional ha sostenido que el concepto de salud debe interpretarse en un sentido amplio e integral, sin dejar de lado ninguna de las facetas que la salud abarca, como son, la

preventiva, reparadora y mitigadora. Reitera con apoyo en la Sentencia T-849 de 2001, que dentro del concepto integral de salud deben tenerse en cuenta el conjunto de actividades orientadas a identificar el estado de salud o el diagnóstico de aptitudes, siendo su referente fundamental los exámenes médicos periódicos o valoración individual, cuya finalidad principal no es la recuperación de la salud y en este sentido, aunque no se busca una recuperación sino un análisis o diagnóstico, no por ello deja de ser parte integrante de la salud humana.

Para resolver, es necesario tener presente que el derecho a la salud y la garantía del mismo han sido desarrollados ampliamente por la jurisprudencia de la Honorable Corte Constitucional. En efecto en la Sentencia T-307 del 19 de abril de 2006 (M.P. Dr. Humberto Sierra Porto), citada por este Despacho en el Oficio Nro. 102048 del 4 de diciembre de 2006, manifestó:

"6.- La salud como concepto integral incluye no sólo aspectos físicos sino también aspectos psíquicos, emocionales y sociales

(...)

En la sentencia T-659 de 2003 se pronunció la Sala Segunda de Revisión sobre un asunto similar al examinado por la Sala en la presente ocasión. Lo dicho en las consideraciones por la Sala de Revisión cobra especial relevancia para el asunto bajo examen de la Sala en la presente sentencia. La salud no equivale únicamente a un estado de bienestar físico o funcional. Incluye también el bienestar psíquico, emocional y social de las personas. Todos estos aspectos contribuyen a configurar una vida de calidad e inciden fuertemente en el desarrollo integral del ser humano. El derecho a la salud se verá vulnerado no solo cuando se adopta una decisión que afecta el aspecto físico o funcional de una persona. Se desconocerá igualmente cuando la decisión adoptada se proyecta de manera negativa sobre los aspectos psíquicos, emocionales y sociales del derecho fundamental a la salud.

La garantía del derecho a la salud incluye varias facetas: una faceta preventiva dirigida evitar que se produzca la enfermedad, una faceta reparadora, que tiene efectos curativos de la enfermedad y una faceta mitigadora orientada a amortiguar los efectos negativos de la enfermedad. En este último caso, ya no se busca una recuperación pues esta no se puede lograr. Se trata, más bien, de atenuar, en lo posible, las dolencias físicas que ella produce y de contribuir, también en la medida de lo factible, al bienestar psíquico, emocional y social del afectado con la enfermedad.

En relación con la faceta preventiva, se garantiza el derecho a la salud cuando se hace todo lo necesario para evitar que las personas incurran en situaciones de riesgo que perjudique su salud integral. (...)

Gran parte de las enfermedades no se originan en una disfunción física o funcional sino son motivadas por presiones que provienen del medio ambiente social y producen estrés: sentimientos de abandono, baja autoestima, aislamiento, burlas, inconformidad con la propia imagen, depresión, agresividad. Estas presiones comienzan a manifestarse desde la infancia más temprana y a partir de ese mismo momento es preciso reaccionar. Solo de esa forma se garantiza la faceta preventiva del derecho a la salud. Con ello se evita, de modo simultáneo, llegar a situaciones irreversibles que implican altos costos económicos, sociales y emocionales." (subrayado fuera de texto).

Desde la misma perspectiva dijo la H Corte Constitucional en Sentencia T-849 del 9 de agosto de 2001 (M.P. Dr. Marco Gerardo Monroy Cabra):

"La protección al derecho a la salud en conexidad con el derecho a la vida, incluye la realización de exámenes de diagnóstico

Para la Corte, el derecho a la seguridad social, ligado a la salud y a la vida de los afiliados al sistema y de sus beneficiarios, no solamente incluye el de reclamar atención médica. Quirúrgica, hospitalaria y terapéutica, tratamientos y medicinas, sino que incorpora necesariamente el derecho al diagnóstico, es decir, la seguridad de que, si los facultativos así lo requieren, con el objeto de precisar la situación actual del paciente en un momento determinado, con miras a establecer, por consecuencia, la terapéutica

indicada y controlar así oportuna y eficientemente los males que lo aquejan o que lo pueden afectar, le serán practicados con la prontitud necesaria y de manera completa los exámenes y pruebas que los médicos ordenen.

A nadie escapa que la verdadera protección de la salud y de la integridad personal de cualquier individuo es un imposible si el profesional, general o especializado, que tiene a su cargo su atención ignora, en el momento de resolver acerca del rumbo científico que habrá de trazar con tal objetivo, las características presentes, técnicamente establecidas, del estado general o parcial del paciente, sobre el cual habrá de recaer el dictamen y las órdenes médicas que imparta."

"En la realización de los exámenes no se puede oponer como excusa válida el no estado de gravedad del paciente. Lo anterior en virtud de que uno de los fines de la medicina es la prevención de agravamiento de las enfermedades. No es razonable esperar que la persona presente graves síntomas para realizar exámenes que determinen con precisión la enfermedad que padece el paciente o el tratamiento óptimo a seguir una vez detectada la enfermedad." (subrayado fuera de texto).

En mérito de lo expuesto, se sustituye el numeral 2.1. del Capítulo I "Servicios excluidos" del Título IV del Concepto Unificado del Impuesto sobre las Ventas No. 00001 del 19 de junio de 2003, el cual queda así:

"2.1. SERVICIOS MÉDICOS, ODONTOLÓGICOS, HOSPITALARIOS, CLÍNICOS Y DE LABORATORIO, PARA LA SALUD HUMANA. (NUMERAL 1o. DEL ARTÍCULO 476 DEL ESTATUTO 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 entienden por servicios de salud aquellos que en forma directa recaen sobre la persona humana, en sus facetas preventiva, reparadora y mitigadora.

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, bacteriología y psicología.

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.

Igualmente, está cubierto por la exclusión, el servicio de información de la presión arterial, peso, estatura y demás, prestados a través de máquinas.

No obstante, en la misma medida la medicina, la odontología u otras carreras pueden incluir servicios no dirigidos específicamente a la salud, como lo de psicología en la rama industrial o empresarial, en la selección, capacitación, elaboración de manuales de funciones así como adiestramiento de personal, servicios éstos que por no encontrarse dirigidos directamente a la salud humana, no pueden catalogarse como excluidos del impuesto. Efectivamente, existe un sinnúmero 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 están comprendidos en las facetas preventiva, reparadora y mitigadora, encontrándose sujetos al impuesto sobre las ventas. Vale la pena enunciar algunos de estos servicios: los servicios de control de calidad, y el análisis, vigilancia y control sanitario de medicamentos y sustancias químicas de riesgo para la salud humana, la auditoría médica, o examen de las actividades realizadas en determinado campo con el objeto de efectuar el diagnóstico o evaluación de su situación, entre otros.

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.

Así mismo, se confirma el Oficio 102048 del 4 de diciembre de 2006 en el sentido de que los servicios de cirugía estética son excluidos del impuesto sobre las ventas, siempre y cuando estén relacionados en forma directa con la recuperación de la salud humana y se revocan los oficios 063551 del 31 de julio de 2006, 003340 del 16 de enero de 2007 y 092101 del 9 de noviembre de 2007 y los demás que sean contrarios a la presente doctrina.

Atentamente,

(Fdo.) CAMILO ANDRÉS RODRÍGUEZ VARGAS, Jefe Oficina Jurídica. DIAN.