



**CONSEJO DE ESTADO  
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Bogotá, D.C., diecisiete (17) de julio de dos mil veinticinco (2025)**

<b>Referencia</b>	Nulidad
<b>Radicación</b>	11001-03-27-000-2023-00055-00 (28380)
<b>Demandante</b>	VM LEGAL S.A.S.
<b>Demandado</b>	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
<b>Temas</b>	Conceptos DIAN 1739 del 16 de julio de 2019 y 873 del 7 de julio de 2022. Impuesto sobre las ventas. Exclusión de IVA. Servicios relacionados con la seguridad social. Arrendamientos de IPS

**SENTENCIA ANTICIPADA**

---

La Sala decide la demanda de nulidad presentada por VM Legal S.A.S., en contra de los conceptos nros. 1739 del 16 de julio de 2019 y 873 del 7 de julio de 2022, proferidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante, DIAN).

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

El concepto DIAN nro. 1739 del 16 de julio de 2019, absolvio una consulta referida a la aplicación de las exclusiones de IVA previstas en el artículo 476 del Estatuto Tributario (numerales 2 y 3) respecto de los servicios vinculados con el sistema de seguridad social; en los siguientes términos:

*“(...) Así, resulta claro que la exclusión de IVA que trata los numerales 2 y 3 del artículo 476 no depende de la entidad que presta el servicio, sino del criterio objetivo de que el servicio prestado 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 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, el 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 (...)"

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.

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 C-1040 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.

Lo anterior coincide con lo expuesto los numerales 2 y 3 del artículo 476 del Estatuto Tributario en concordancia con el artículo 1.3.1.13.13. del Decreto 1625 de 2016.

Ahora, en respuesta a sus inquietudes, se precisa respecto a la emisión de certificación, que este requisito no es exigido en ninguna parte de la normativa tributaria vigente, puesto que la aplicación de la exclusión debe estar sustentada en la Ley, ya que es la calidad del servicio la que evidencia que se trata de un servicio excluido de IVA por estar vinculado a la seguridad social de acuerdo con lo previsto en la Ley 100 de 1993, el cual debe tratarse de una de las prestaciones propias del Plan Obligatorio de Salud (POS).

Debe precisarse que, las exclusiones de IVA de los numerales 2 y 3, hacen referencia a los servicios vinculados a la seguridad social que prestan las entidades administradoras del sistema cuando tengan por objeto directo efectuar las prestaciones propias del POS. Así las cosas, este despacho ha explicado a lo largo de su doctrina que:

"(...) para que opere la exclusión de IVA respecto de los servicios vinculados con la seguridad social, es necesario que estos se encuentren previstos en los numerales 3 y 8 del artículo 476 del Estatuto Tributario o en el artículo 1 del Decreto 841 de 1998 donde se establecen los servicios vinculados con la



seguridad social de acuerdo a lo dispuesto en la Ley 100 de 1993. Aceptar que cualquier servicio por el hecho de ser contratado por una entidad de seguridad social se considere vinculado y por ende excluido del IVA, conduciría a reconocer el beneficio a todos los servicios que contratará la entidad, aspecto que no está reconocido en la ley y que por tanto desbordaría el propósito de la norma.

Por lo expuesto a lo largo de este documento, esta Dirección considera que el servicio de seguridad y vigilancia que contraten la EPS se encuentra gravado con el impuesto sobre las ventas toda vez que los recursos empleados para la realización de esta labor no están destinados a la realización de los objetivos y fines que le son propios al Plan Obligatorio de Salud, aunado a que los mismos no se encuentran previstos como excluidos en el artículo 476 del Estatuto Tributario como tampoco vinculados a los servicios que trata el numeral 1 del literal a) del artículo 1º del Decreto 841 de 1998". (Concepto 037397 de 2005 en el mismo sentido Oficios 048728 de 2007, 087622 de 2008, 000234 de 2014, 028632 de 2015, 012571 de 2016 y 001405 de 2019)".

*Así, la calidad de excluido del servicio debe ajustarse objetivamente a los estipulados en el artículo 1.3.1.13.13. del Decreto 1625 de 2016 y, en ese sentido, los servicios estarán excluidos de IVA siempre que sean una prestación propia del POS, pagada con cargo a la UPC y, por ende, directamente vinculada con la seguridad social.*

*Para finalizar, se indica que, frente al servicio de arrendamiento para la prestación de servicios de salud por parte de una IPS, este despacho se ha pronunciado previamente con Oficio 010278 del 02 de mayo de 2019, concluyendo que: "está gravado con el IVA, el arrendamiento comercial contratado por una IPS, ya que no se ajusta a los supuestos que el ordenamiento jurídico vincula directamente a la seguridad social"”. (Negrilla y subrayado del texto original).*

El concepto DIAN nro. 873 del 07 de julio de 2022, absolvió la siguiente pregunta: “(...) si se encuentra excluido del impuesto sobre las ventas -IVA el servicio de arrendamiento de un inmueble contratado por una Institución Prestadora de Salud – IPS, en el que se prestarán uno o varios de los servicios establecidos en el artículo 1.3.1.13.13. del Decreto 1625 de 2016.”; en los siguientes términos:

“Al respecto, las consideraciones de este Despacho son las siguientes:

Mediante el Oficio 900758 de 2019, confirmado por el Oficio 000345 de 2020, se manifestó:

“(...) de acuerdo a lo expresado en la jurisprudencia de la Corte Constitucional (Sentencias C-1040 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.

Lo anterior coincide con lo expuesto (sic) los numerales 2 y 3 del artículo 476 del Estatuto Tributario en concordancia con el artículo 1.3.1.13.13. del Decreto 1625 de 2016.

Así las cosas (...) se precisa que el servicio de arriendo comercial contratado por una Institución prestadora de salud (IPS) no puede ser objeto de la exclusión de IVA a las que hace referencia el artículo 476 del Estatuto Tributario.

Ello debido a que (...) la calidad de excluido del servicio debe ajustarse objetivamente a los estipulados en el artículo 1.3.1.13.13., y en ese sentido, al ser el arrendamiento un servicio prestado por un tercero a la IPS para que ella ejecute las distintas actividades que tiene a su cargo, no se ajusta a los descritos por el ordenamiento jurídico a los directamente vinculados con la seguridad social.

Aunado a lo anterior (...) se reitera que la calidad de excluido del servicio no pende de la condición de ser o no IPS sino de la prestación en sí misma, estando excluidas de IVA todas las consagradas en el artículo 1.3.1.13.13. del Decreto 1625 de 2016, las cuales incluyen los servicios propios del Plan Obligatorio de Salud (POS).

(...) las exclusiones de IVA que estipulan los numerales 2 y 3 del artículo 476 del Estatuto Tributario aplican en concordancia con los servicios descritos en el artículo 1.3.1.13.13. del Decreto 1625 de 2016, y no es posible extenderlas a situaciones distintas a las allí descritas”.

En similar sentido se pronunció esta Subdirección en el Oficio 010278 de 2019.

Por último, no sobra agregar lo señalado en el Oficio 001863 – interno 107 de 2021:

“El servicio de arrendamiento de bienes inmuebles contratado por las entidades administradoras del régimen subsidiado y las entidades promotoras de salud, en calidad de arrendatarias, no se encuentra excluido del impuesto sobre las ventas - IVA, salvo se



demuestre que tiene por objeto único y directo desarrollar prestaciones propias del POS, en los términos del numeral 2 del artículo 476 del Estatuto Tributario y el artículo 1.3.1.13.13 del Decreto 1625 de 2016.

(...)

Tal y como se indicó en el Oficio N° 005882 de 2020, la línea doctrinal de interpretación normativa creada por esta Entidad frente a la exclusión del IVA del servicio de arrendamiento contratado por las entidades administradoras del régimen subsidiado y las entidades promotoras de salud está claramente definida en los siguientes pronunciamientos: Concepto N° 037397 del 20 de junio de 2005, Oficio N° 057342 del 23 de agosto de 2005, Concepto N° 004557 del 18 de febrero de 2015, Concepto N° 023446 del 11 de agosto de 2015, Oficio N° 009353 del 22 de abril de 2016, Oficio N° 009330 del 22 de abril de 2016, Oficio N° 009816 del 20 de mayo de 2016 y Concepto N° 024220 del 6 de septiembre de 2016, cuya nulidad fue negada por el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. MILTON CHAVES GARCÍA, en sentencia del 14 de agosto de 2019, Radicación N° 11001-03-27-000-2016-00063-00(22845).

Adicionalmente, hacen parte de dicha línea doctrinal, además del presente pronunciamiento, el Oficio N° 900758 del 15 de abril de 2019 y el Oficio N° 005882 del 18 de marzo de 2020””. (Subrayado del texto original).

## ANTECEDENTES DEL PROCESO

### Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad, contemplado en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), VM Legal S.A.S. formuló las siguientes peticiones:<sup>1</sup>

**“PRIMERA PRINCIPAL:** Se solicita que se declare la nulidad de los Oficios No. 873 del 7 de julio de 2022 de la DIAN y 1739 del 16 de julio de 2019

**PRIMERA SUBSIDIARIA:** Declarar la nulidad parcial de los Oficios No. 873 del 7 de julio de 2022 y 1739 del 16 de julio de 2019 de la DIAN, en el sentido de que solo podrá ser gravado el servicio de arrendamiento (o cualquier otro servicio) prestado a las IPS en la medida en que el servicio se destine a actividades que no están vinculadas o financiadas con recursos vinculados con la seguridad social, específicamente con el POS.”

A los anteriores efectos, el demandante invocó como **normas violadas**, los artículos 4 y 48 de la Constitución Política; y 476 del Estatuto Tributario.

Consideró que la interpretación que realiza la DIAN en los conceptos acusados, referente a que los arrendamientos pagados por una IPS<sup>2</sup> deben estar gravados con IVA al 19%, desconoce que esos pagos se realizan con recursos del SGSSS<sup>3</sup>, concretamente aquellos destinados al POS<sup>4</sup>. Lo anterior, debido a que los contratos de arrendamientos se pueden celebrar con el único fin de que allí se ejecuten servicios directos del POS.

Afirmó que esta doctrina oficial contraría el artículo 48 de la Constitución Política, que expresamente prohíbe destinar o utilizar los recursos de las instituciones de la seguridad social para fines diferentes a ellas, norma que tiene aplicación directa en virtud de principio de primacía constitucional del artículo 4 ibidem, conforme la sentencia C-111 de 2023<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> Samai, índice 2.

<sup>2</sup> Institución Prestadora de Servicios de Salud.

<sup>3</sup> Sistema General de Seguridad social en Salud.

<sup>4</sup> Plan Obligatorio de Salud

<sup>5</sup> También mencionó la sentencia C-824 de 2004 y el Concepto DIAN Nro. 037397 del 20 de junio de 2005.



Expuso que las IPS hacen parte del SGSSS<sup>6</sup> y que los servicios de salud se prestan a través de ellas, de manera que es violatorio considerar que, por ser una IPS, y no una EPS<sup>7</sup>, los arriendos pagados con rentas del POS se deben gravar con IVA, dándoles a dichos recursos una destinación distinta a la prevista en la Constitución Política. Agregó que la Corte Constitucional ha dado a entender que las IPS prestan servicios del plan obligatorio de salud.<sup>8</sup>

Indicó que, en el concepto nro. 873 de 2022, la DIAN realizó una salvedad respecto de los arrendamientos de inmuebles de las EPS, esto es, que procede la exclusión cuando tengan “por objeto único y directo desarrollar prestaciones propias del POS”, pero no lo hizo frente a las IPS, que es lo que se pretende con la demanda, lo cual constituye un tratamiento inequitativo y discriminatorio. Reprochó que la demandada considerara gravados con IVA los arriendos contratados por una IPS, al estimarlos comerciales, sin analizar que estas entidades también desarrollan prestaciones propias del POS.

Dijo que la prohibición de destinar los recursos de seguridad social a fines distintos recae sobre los usados en la organización y administración del sistema, así como de los orientados a la prestación del servicio, pues conforman un todo indivisible. De manera que, es improcedente establecer el gravamen sobre los bienes o servicios suministrados a las IPS destinados al POS.<sup>9</sup> Todo, porque la exclusión de IVA prevista en el numeral 2 del artículo 476 Estatuto Tributario no depende de la entidad que presta el servicio, “sino del criterio objetivo del servicio prestado; que se trate de un servicio de aquellos vinculados con la seguridad social, específicamente con el POS, de conformidad con la Ley 100 de 1993”.

Aclaró que, en sentencia del Consejo de Estado, exp. 22845, C.P. Milton Chaves García, la jurisdicción se pronunció sobre la exclusión en las operaciones de arrendamiento realizadas por una EPS o ARS, respecto de otros conceptos<sup>10</sup>. En dicho fallo se consideró que no pueden ser gravados los recursos que integran la UPC<sup>11</sup>, salvo el monto que excede a la prestación de los servicios POS.

Observó que el fallo reconoció que los servicios de arrendamiento no podían gravarse si se demostraba que su objeto era desarrollar prestaciones propias del POS. Razonamiento que se dio respecto de las EPS o ARS, el cual es aplicable a las IPS que realizan prestaciones propias del POS y utilizan recursos de este.

### Oposición de la demanda

La DIAN<sup>12</sup> controvirtió las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Afirmó que los servicios excluidos del IVA son los que establece la ley en forma expresa, y que los arrendamientos, en sí mismos, no constituyen ningún tipo de servicio relacionado directa y objetivamente con los inherentes a la seguridad social, pues no hacen parte del sistema ni tienen relación con el POS. Agregó que al arrendamiento puede dársele la destinación que decida el arrendatario y su celebración, en sí misma, no configura un servicio de salud.

<sup>6</sup> Citó las sentencias C-1040 de 2003 de la Corte Constitucional, y el fallo del Consejo de Estado, exp 20.933, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia (no indentificó la fecha de expedición).

<sup>7</sup> Entidad Promotora de Servicios

<sup>8</sup> Sentencia T-745 de 2013.

<sup>9</sup> Sobre el tema citó las sentencias C-1040 de 2003, C-824 de 2004 y jurisprudencia sin identificar del Consejo de Estado, así como el Concepto DIAN 037397 de 2005.

<sup>10</sup> Los conceptos DIAN nros. 37397 y 57342 de 2005; 4557 y 23446 de 2015; y 9353, 9330, 9816 y 24220 de 2016.

<sup>11</sup> Unidad de Pago por Capitación.

<sup>12</sup> Samai, índice 22.



Explicó que los oficios acusados sostienen que los arrendamientos realizados por una IPS no se amparan en la exclusión de IVA prevista en el artículo 476 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 1.3.1.13.13 del Decreto 1625 de 2016, porque se trata de una prestación distinta a la enlistada en dichas normas.

Indicó que la doctrina de la DIAN<sup>13</sup> se ha desarrollado a partir de la sentencia del 14 de agosto de 2019, exp. 22845, C.P. Milton Chaves García del Consejo de Estado, en la que se aseguró que las exclusiones son de carácter objetivo, por lo que atienden la naturaleza del servicio y no el origen de los recursos, y que en el caso de los arrendamientos de una entidad perteneciente al SGSSS, no opera la exclusión de IVA, a menos que se demuestre que tiene por objeto único y directo desarrollar prestaciones propias del POS. Providencia que, además, precisó que los recursos que excedan aquellos destinados al POS sí pueden ser objeto de gravamen.

A partir de lo anterior, reiteró que el servicio de arrendamiento no se encuentra vinculado a la seguridad social en salud, en razón a que, no tiene por objeto directo satisfacer las prestaciones propias de los planes obligatorios y complementarios de salud, y por tanto, los actos acusados no vulneran el artículo 48 de la Constitución Política. Resaltó que solo los recursos pertenecientes al POS y destinados a actividades expresamente excluidas no están sujetos al IVA. De forma que, aquellos que exceden el POS, como los recursos con que se contratan los arrendamientos, pueden estarlo.

Desestimó el trato injustificado alegado respecto de las IPS, dado que la DIAN ha sostenido que la exclusión no depende de la entidad prestadora del servicio, sino del servicio en sí<sup>14</sup>. Anotó que, por regla general, el servicio de arrendamiento contratado por las EPS e IPS se encuentra gravado con IVA, sin embargo, si la institución logra demostrar que este tiene por objeto directo desarrollar prestaciones propias del POS estaría excluido, lo cual sigue la lógica del artículo 420 del Estatuto Tributario.

Estableció que, para determinar la procedencia de la exclusión, debe verificarse si el servicio de arriendo se encuentra dentro de los vinculados directa y objetivamente con la salud, los cuales ya han sido determinados en las normas legales y reglamentarias, tales como el artículo 1.3.1.13.13. del Decreto 1625 de 2016.

Señaló que los cuestionamientos de la actora se dirigen a oficios distintos a los demandados, en particular, los Oficios 900758 de 2019, 0010278 de 2019, y 001863 de 2021, y por tanto, sino estaba de acuerdo con la línea doctrinal de la entidad, también debió solicitar la nulidad de dichos actos administrativos.

### **Conceptos rendidos por entidades convocadas al proceso<sup>15</sup>**

El **Instituto Colombiano de Derecho Tributario** (ICDT)<sup>16</sup> rindió concepto en el sentido de que se declare la nulidad de los actos acusados, con fundamento en que la Corte Constitucional<sup>17</sup> ha entendido que los gastos administrativos en que incurren las instituciones de la seguridad social son parte del sistema, siempre que

<sup>13</sup> Conceptos DIAN nros. 37397 y 57342 de 2005; 4557 y 23446 de 2015; y 9353, 9330, 9816 y 24220 de 2016; 010278, 900758 y 018356 de 2019; 000345 de 2020; 001863 de 2021; y el 905173 de 2022.

<sup>14</sup> Sobre este tema citó el Oficio DIAN 001863 de 2021.

<sup>15</sup> La Universidad Externado de Colombia no allegó concepto.

<sup>16</sup> Samai, índice 20.

<sup>17</sup> Sentencias C-1040 de 2003 y C-824 de 2004.



pretendan asegurar la prestación del servicio de salud, y en esa medida, no pueden ser objeto de gravamen. Corporación que también precisó que el beneficio contemplado en el numeral 2 del artículo 476 del Estatuto Tributario es de carácter objetivo, porque responde al tipo de servicio desarrollado y no a la persona que lo ejecuta<sup>18</sup>. Y, puso de presente la sentencia del Consejo de Estado del 14 de agosto de 2019 (exp. 22845), que consideró improcedente gravar con IVA la UPC.

A partir de lo anterior, estimó que, no resulta válido que la autoridad tributaria pretenda negar la exclusión de IVA sin considerar “(i) si los recursos utilizados para el pago de arrendamientos por parte de la IPS provienen o no del sistema de seguridad social en salud y (ii) si los inmuebles recibidos en arrendamiento se utilizan para el desarrollo de prestaciones propias del plan obligatorio de salud (POS)”. Agregó que, una interpretación contraria permitiría que la tributación del IVA afectara recursos del sistema de seguridad social, en contravía del artículo 48 de la Carta y tornaría la exclusión en subjetiva.

La Universidad Nacional de Colombia (UNAL)<sup>19</sup> rindió concepto en el que solicitó que no se declarara la nulidad de los actos demandados, bajo el argumento de que las IPS no administran recursos del SGSSS, porque prestan servicios a los afiliados y beneficiarios de las EPS, mediante “contratos de capitación” o “contratos de pagos por servicios” suscritos con estas entidades, de forma que no reciben ni manejan directamente las cotizaciones de los afiliados ni las UPC que son administradas por el ADRES<sup>20</sup>.

Anotó que las EPS e IPS “no son sujetos comparables en la administración de recursos” del SGSSS, pues los recursos de estas últimas no tienen carácter parafiscal y son susceptibles de ser gravados con impuestos, considerando también que las IPS venden servicios de salud. Que, en ese sentido, no todos los bienes y servicios adquiridos por las IPS son para la prestación exclusiva del servicio de salud, entre estos, los arriendos.

Concluyó que no puede hacerse extensiva la exclusión de IVA a todos los contratos que tengan las IPS, sino solo los que tengan que ver con la prestación del servicio POS. De manera que, los arrendamientos de inmuebles que realizan las IPS no están excluidos de IVA. “Pese a lo dicho, el numeral 2 del artículo 476 del E.T permite entender que los bienes inmuebles que arriendan las IPS y que se usan de forma exclusiva para la prestación del servicio del POS están excluidos del IVA, ya que los servicios de salud prestados por las IPS por medio de clínicas o hospitales a base de urgencia y consulta, hacen parte del sistema nacional de salud y por ende hacen parte de la exención”.

En cuanto a la pretensión subsidiaria de la demanda, consideró que implicaría aplicar el beneficio sobre bienes y servicios que exceden el alcance de los oficios acusados, que se restringen al arrendamiento comercial. “No obstante, es dable que el Consejo de Estado, subsidiariamente, entienda como procedente la exención del IVA en un arriendo de local comercial siempre y cuando la IPS acredite que el inmueble tomado en arriendo se usa exclusivamente para la prestación de servicios propios del POS”.

### Alegatos de conclusión

La parte demandante<sup>21</sup> aclaró que, en la demanda se señalan diversos apartados de otros oficios, con el propósito de precisar la línea doctrinal de la DIAN replicada en los actos demandados. Destacó que el origen de los recursos es relevante pues

<sup>18</sup> Sentencia C-341 de 2007.

<sup>19</sup> Samai, índice 26.

<sup>20</sup> Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud.

<sup>21</sup> Samai, índice 41.



de allí deviene la exclusión del IVA, toda vez que las IPS manejan recursos provenientes de la prestación de servicios de salud bajo el POS, como lo sostuvo el concepto del ICDT<sup>22</sup>.

**La parte demandada**<sup>23</sup>, agregó que, las IPS no son iguales a las EPS, pues las primeras ofrecen servicios cubiertos con recursos distintos a los del SGSSS, que no pueden considerarse como parte del POS.

### Intervención del Ministerio Público

El Ministerio Público no rindió concepto.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

### 1. Problema jurídico

Corresponde a la Sección decidir sobre la legalidad de los conceptos 1739 del 16 de julio de 2019 y 873 del 7 de julio de 2022, proferidos por la DIAN.

Al respecto, la Sala advierte que, pese a que la actora pretende la nulidad total de los conceptos acusados, los motivos de inconformidad propuestos se limitan a cuestionar aquellos apartes que se refirieron a la sujeción al IVA de los servicios de arrendamiento contratados por las IPS. No obstante, se pone de presente que el concepto 1739 del 16 de julio de 2019 se refirió a otros temas que fueron objeto de consulta, frente a los cuales el demandante no propone una argumentación particular que cuestione su legalidad. En ese sentido, el análisis se circunscribirá a las secciones del concepto que tratan del arrendamiento contratado por las IPS.

A su vez, se precisa que, si bien los actos demandados reiteran diversos conceptos de la Administración que se pronunciaron sobre el objeto de la presente litis, también lo es que estos constituyen, por sí mismos, actos administrativos independientes susceptibles de control que recogen la tesis expuesta por la DIAN en ocasiones anteriores. En ese sentido, no puede interpretarse, como afirma el demandado, que los conceptos reiterados debieron demandarse, pues los reparos del actor no se dirigen contra esas actuaciones, sino frente a la posición doctrinal reproducida en los actos acusados, sobre lo cual se delimita el examen de legalidad en este proceso.

Así las cosas y de acuerdo con el debate planteado por las partes, el problema jurídico por resolver consiste en determinar la legalidad de los conceptos demandados en cuanto interpretan que la exclusión de IVA prevista en el artículo 476 del Estatuto Tributario no aplica respecto de los servicios de arrendamiento contratados por las IPS.

### 2. Legalidad de los actos acusados. Alcance de la exclusión de IVA en los arrendamientos de IPS

El demandante plantea que los pronunciamientos de la demandada deben ser anulados pues establecen que los arrendamientos pagados por una IPS están gravados con IVA, sin considerar que estos se pagan con rentas del SGSSS y

<sup>22</sup> Citó las sentencias C-655 de 2003, C-824 de 2004 y C-1040 de 2003.

<sup>23</sup> Samai, índice 42.



pueden estar sujetos a servicios asociados al PBS.<sup>24</sup> Que, en ese sentido, esas operaciones no pueden estar sujetas al tributo, pues de lo contrario, se desconocería la prohibición prevista en el artículo 48 de la Constitución Política. Agrega que, el concepto nro. 873 de 2022 hace una salvedad respecto de las EPS quienes pueden aplicar a la exclusión si desarrollan prestaciones propias del PBS, pero no realiza el mismo razonamiento respecto de las IPS, lo cual configura un trato inequitativo.

Aclara que, en sentencia del Consejo de Estado, exp. 22845, C.P. Milton Chaves García, la jurisdicción reconoció que los servicios de arrendamiento no podían gravarse si se demostraba que su objeto era desarrollar prestaciones propias del PBS. Interpretación jurisprudencial que se dio respecto de las EPS o ARS, pero que es aplicable a las IPS que efectúan prestaciones propias del PBS y utilizan recursos de este.

Por su parte, la DIAN afirma que los arrendamientos no constituyen ningún tipo de servicio relacionado directa y objetivamente con los inherentes a la seguridad social, pues no hacen parte del sistema ni tienen relación con el PBS. Añade que al arrendamiento puede dársele la destinación que decida el arrendatario y su celebración, en sí misma, no configura un servicio de salud, y que está gravado, salvo que se demuestre que tiene por objeto único y directo desarrollar prestaciones propias del PBS.

Sostiene que los arrendamientos realizados por una IPS no se amparan en la exclusión de IVA prevista en el artículo 476 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 1.3.1.13.13 del Decreto 1625 de 2016, porque se trata de una prestación distinta a la enlistada en dichas normas.

Así mismo, desestima el trato injustificado alegado respecto de las IPS dado que la DIAN ha sostenido que la exclusión no depende de la entidad prestadora del servicio, sino del servicio en sí.

De otro lado, las entidades invitadas: i) el ICDT rindió concepto en el sentido de que se declare la nulidad de los actos acusados, con fundamento en que no resulta válido que la autoridad tributaria pretenda negar la exclusión de IVA sin considerar si los recursos destinados al pago de los arrendamientos por parte de la IPS provienen del SGSSS y tiene por objeto el desarrollo de prestaciones propias del PBS. Y, ii) la UNAL conceptuó que debe mantenerse la legalidad de la actuación demandada, al considerar que las IPS no administran recursos del SGSSS, porque prestan servicios a los afiliados y beneficiarios de las EPS mediante contratos suscritos con estas entidades, de forma que no reciben ni manejan directamente las cotizaciones de los afiliados ni las UPC que son administradas por el ADRES. Que, por tanto, las EPS e IPS no son sujetos comparables en la administración de recursos del SGSSS. “*No obstante, es dable que el Consejo de Estado, subsidiariamente, entienda como procedente la exención del IVA en un arriendo de local comercial siempre y cuando la IPS acredite que el inmueble tomado en arriendo se usa exclusivamente para la prestación de servicios propios del POS*”.

Para dirimir el presente debate, la Sala precisa que sobre la exclusión del IVA prevista en los numerales 2 y 3 del artículo 476 del Estatuto Tributario, esta Sección se ha pronunciado en las sentencias del 20 de febrero de 2025, exp. 28510, del 4

<sup>24</sup> Con la expedición de la Ley 1751 de 2015 y el Decreto 780 de 2016 el antiguo Plan Obligatorio de Salud (POS) pasó a denominarse Plan de Beneficios en Salud (PBS), de tal forma que las referencias al POS han de entenderse al PBS.



de agosto de 2022, exp. 26340, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello; y del 14 de agosto de 2019, exp. 22845 C.P. Milton Chaves García<sup>25</sup>. En dichas providencias se analizaron casos que, si bien no guardan identidad fáctica con el que se decide en esta oportunidad, permitieron la delimitación de un criterio de decisión que resulta relevante para resolver la presente controversia, el cual se reiterará en lo pertinente.

El artículo 48 de la Constitución Política dispone que “no se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella. La ley definirá los medios para que los recursos destinados a pensiones mantengan su poder adquisitivo constante”.

En relación con la destinación específica de los recursos de la seguridad social, en sentencia C-1040 de 2003 la Corte Constitucional precisó lo siguiente:

*“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. (...)*

*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: (...)*

*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. (Subraya la Sala)*

En consecuencia, no pueden ser gravados, bajo ninguna circunstancia, los recursos que integran la UPC, que corresponden al reconocimiento de los costos para la ejecución del PBS, tanto los administrativos como los destinados a la prestación del servicio. En contraposición, los recursos que excedan aquellos destinados al PBS sí pueden ser objeto de gravamen.

En línea con lo anterior, el artículo 420 del Estatuto Tributario establece como hecho generador del IVA, la prestación de servicios en el territorio nacional, salvo los que expresamente se señalen como excluidos. A estos efectos, el artículo 476 ibidem estableció los servicios excluidos del impuesto sobre las ventas, entre los cuales se encuentran algunos relacionados con el sistema de seguridad social en salud:

**“ARTÍCULO 476. SERVICIOS EXCLUIDOS DEL IMPUESTO A LAS VENTAS.** Se exceptúan del impuesto los siguientes servicios (...):

<sup>25</sup> Se pone de presente que, los expedientes 28510 y 26340 corresponden a procesos de nulidad y restablecimiento contra actos particulares. Y, el expediente 22845 se trató en un proceso de nulidad, cuya sentencia negó las pretensiones de la demanda interpuesta contra los Conceptos 37397 de 20 de junio de 2005, 57342 de 23 de agosto de 2005, 4557 de 18 de febrero de 2015, 23446 de 11 de agosto de 2015, 9353 de 22 de abril de 2016, 9330 de 22 de abril de 2016, 9816 de 20 de mayo de 2016 y, 24220 de 5 de septiembre de 2016; actos diferentes a los aquí demandados.



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."

En desarrollo de lo anterior, el 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", en el artículo 1°, enumeró los servicios vinculados a la seguridad social exceptuados del impuesto sobre las ventas. Dicha norma fue compilada en el Decreto 1625 de 2016, cuyo artículo 1.3.1.13.13. dispone lo siguiente:

**"ARTÍCULO 1.3.1.13.13. Servicios vinculados con la seguridad social exceptuados del impuesto sobre las ventas. 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.

**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.”

A partir de lo expuesto, se evidencia que las exclusiones reguladas en la norma citada toman en consideración la naturaleza del servicio prestado, pero no operan en forma general, pues es indispensable la vinculación de este con la seguridad social y los planes obligatorios de salud. De hecho, la Corte Constitucional<sup>26</sup> al examinar la exequibilidad de los numerales 3 y 8 del artículo 476 del Estatuto Tributario, bajo la modificación del artículo 36 de la Ley 788 de 2002, determinó que dichas exclusiones “son de carácter objetivo, es decir, toman en consideración la naturaleza del servicio prestado y no la persona o a la entidad que lo realiza. En otras palabras, el legislador simplemente estructuró una exclusión a un gravamen remitiendo a unos servicios que aparecen consignados en la Ley 100 de 1993”.

Al examinar la compatibilidad de las exclusiones con lo dispuesto en el artículo 48 de la Constitución Política, la sentencia del 14 de agosto de 2019, exp. 22845, C.P. Milton Chaves García explicó: “cuando el servicio de salud prestado por una determinada entidad se presta con recursos diferentes a los de la seguridad social, resulta gravado con el IVA y no se estructura la violación a la prohibición constitucional del artículo 48 de no “destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella”. A su vez, afirmó:

“De acuerdo con lo dispuesto en los numerales 3 y 8 del artículo 476 del E.T. se encuentran excluidos del IVA los servicios vinculados con la seguridad social conforme lo previsto en la Ley 100 de 1993 y los planes obligatorios de salud del sistema de seguridad social en salud expedidos por autoridades autorizadas por la Superintendencia Nacional de Salud, respectivamente. Las referidas exclusiones toman en consideración la naturaleza del servicio prestado pero no en forma general, porque se remite específicamente a los servicios consagrados en la Ley 100 de 1993 y a los incluidos en los Planes Obligatorios de Salud – POS-.

(...) **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 E.T.)” (Énfasis propio).

Así, es claro que la procedencia de la exclusión pende, en primer lugar, de que los servicios estén vinculados a la seguridad social en los términos previstos en el reglamento o a los planes de beneficios en salud y, en segundo lugar, si los servicios se financian con recursos del PBS no pueden ser objeto de gravamen.

En el caso específico de la exclusión sobre los servicios de arrendamiento pagados por las IPS, vale la pena traer a colación que, tal como lo ha señalado la jurisprudencia constitucional<sup>27</sup>, las mismas corresponden a entidades oficiales, privadas, comunitarias o solidarias, organizadas para la prestación de servicios de salud, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente, las cuales carecen de competencia administradora y operativa trascendental en el SGSSS, sin perjuicio de que pueden ser contratadas para la atención de los usuarios de las EPS.

<sup>26</sup> Sentencia C-341 de 2007.

<sup>27</sup> Sentencia C-861 de 2006. En concordancia con el artículo 185 de la Ley 100 de 1993.



Al explicar el funcionamiento del sistema de seguridad social en salud, la Corte Constitucional precisó<sup>28</sup> que las EPS “recaudan las cotizaciones obligatorias de los afiliados al régimen contributivo, luego descuentan por cada usuario el valor de la Unidad de Pago por Capitación -UPC- fijada para el Plan Obligatorio de Salud (POS) y trasladan la diferencia al Fondo de Solidaridad (FOSYGA).” Y que las UPC “no son recursos que pueden catalogarse como rentas propias de las EPS, porque en primer lugar, las EPS no pueden utilizarlas ni disponer de estos recursos libremente. Las EPS deben utilizar los recursos de la UPC en la prestación de los servicios de salud previstos en el POS. En segundo lugar, la UPC constituye la unidad de medida y cálculo de los mínimos recursos que el Sistema General de Seguridad Social en Salud requiere para cubrir en condiciones de prestación media el servicio de salud tanto en el régimen contributivo como en el régimen subsidiado.”

De manera que la prestación de los servicios financiados con recursos del PBS puede ser contratada por las EPS con las distintas IPS que operan en el país.

Así, la Sala destaca que las IPS, en su condición de integrante del SGSSS<sup>29</sup> están encargadas de la prestación de los servicios de salud a los afiliados con base en los recursos del PBS que reciben de la EPS, de manera que, las actividades de las IPS que se vinculen al sistema y comprometan los recursos del PBS no están sujetas a gravamen por estar afectos a una destinación específica.

Con todo, dada la autonomía administrativa y el principio de libre concurrencia ínsito a las IPS, derivado del artículo 185 de la Ley 100 de 1993, dichas entidades pueden comercializar servicios de salud distintos a los contratados por las EPS, los cuales son cubiertos con recursos de otra naturaleza, diferentes a las UPC, y por tanto, no están amparados por la protección del artículo 48 de la Constitución Política, al no tener relación directa con la prestación de servicios que son propios del SGSSS. Es por esta razón que la Corte Constitucional<sup>30</sup> concluyó que los recursos de las IPS “por fuera de los previstos en el POS (...) y todos los demás que excedan los recursos exclusivos para prestación del POS son rentas que pueden ser gravadas con impuestos”, criterio que reiteró esta Corporación en la jurisprudencia reseñada.

A partir de lo expuesto, debe entenderse que, en los casos en que una IPS contrate un servicio de arrendamiento, solo si este se financia con los recursos propios del PBS y el bien se destina a la prestación de los servicios vinculados al sistema de seguridad social, el mismo tendrá la calidad de excluido de IVA, mientras que cuando se utilicen recursos ajenos al PBS y se presten servicios que no tengan relación con el sistema, la operación estará gravada con IVA.

Así, salta a la vista que las conclusiones que al respecto realizan los conceptos demandados no se ajustan a la normativa vigente y a los criterios de la jurisprudencia constitucional y de esta Corporación, cuando afirman categóricamente que el servicio de arriendo contratado por una IPS no puede ser objeto de la exclusión de IVA, sin considerar el origen de los recursos y su destinación.

Nótese que el Concepto 1739 del 16 de julio de 2019, que absolvió una consulta sobre la exclusión prevista en los numerales 2 y 3 del artículo 476 del Estatuto Tributario, en el penúltimo párrafo, indicó en forma tajante que el arrendamiento comercial contratado por una IPS está gravado con IVA, al no cumplir el supuesto de vinculación directa a la seguridad social.

<sup>28</sup> Sentencia C-828 de 2001.

<sup>29</sup> Ley 100 de 1993, artículo 156, literal i).

<sup>30</sup> Ibidem.



Así mismo, se observa que el Concepto 873 del 07 de julio de 2022, para responder una consulta realizada de manera específica sobre la exclusión de IVA en el servicio de arrendamiento contratado por una IPS, transcribió la doctrina emitida por la autoridad tributaria en la que, por un lado, se concluye que el servicio está gravado dado que es prestado por un tercero a la IPS para que ella ejecute las distintas actividades que tiene a su cargo, no estando directamente vinculado a la seguridad social, y por el otro, solo avala la posibilidad de exclusión para las EPS y ARS. De manera que, debe anularse toda la respuesta dada en el concepto con fundamento en esa referencia doctrinal de la entidad, en tanto con ello desconoce que existen eventos en que el arrendamiento que realizan las IPS podría estar excluido de IVA.

En efecto, ninguno de los dos pronunciamientos tiene en cuenta que en los inmuebles arrendados se pueden prestar servicios propios del sistema de seguridad social, los cuales, además, pueden financiarse con sus recursos, de tal forma que sus conclusiones no son completamente ciertas, pues dependerá del análisis de cada caso particular determinar si la transacción está o no gravada con IVA.

Si bien es cierto que el arrendamiento *a priori* no constituye un servicio inherente a la seguridad social, el uso y destinación final sí puede incidir en que se convierta en un mecanismo para ejecutarlos y satisfacer prestaciones propias de los planes de salud, de tal forma que pueda eventualmente gozar o beneficiarse de la exclusión, lo cual no desvirtúa la naturaleza objetiva de esta. Ello, se insiste, dependerá del caso a caso e, incluso, así parece reconocerlo la DIAN en la contestación de la demanda cuando afirma que si la institución logra demostrar que este tiene por objeto directo desarrollar prestaciones propias del PBS estaría excluido, lo cual sigue la lógica del artículo 420 del Estatuto Tributario.

Por lo anterior, la Sala declarará la nulidad parcial del Concepto 1739 del 16 de julio de 2019, únicamente respecto del aparte que se refiere a los servicios de arrendamiento contratados por las IPS, y en su totalidad del Concepto 873 del 07 de julio de 2022, en la medida que la consulta resuelta en estos actos estaba dirigida a servicios vinculados y pagados con recursos del SGSS.

En consecuencia, la Sección se releva de estudiar los demás cargos propuestos en la demanda, en particular, el concerniente al tratamiento injustificado respecto de las EPS.

## 2. Costas

Esta Sección no impondrá condena en costas porque en este proceso se ventiló un asunto de interés público, según lo prevé el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

En mérito de lo expuesto, el **Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta**, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

## FALLA

1. **Declarar** la nulidad parcial del Concepto 1739 del 16 de julio de 2019, proferido por la DIAN, en lo que respecta al siguiente aparte:



*"Para finalizar, se indica que, frente al servicio de arrendamiento para la prestación de servicios de salud por parte de una IPS, este despacho se ha pronunciado previamente con Oficio 010278 del 02 de mayo de 2019, concluyendo que: "está gravado con el IVA, el arrendamiento comercial contratado por una IPS, ya que no se ajusta a los supuestos que el ordenamiento jurídico vincula directamente a la seguridad social."*

- 2. Declarar** la nulidad del Concepto nro. 873 del 07 de julio de 2022, proferido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
- 3.** No condenar en costas.
- 4. Reconocer** personería al abogado Camilo Andrés Perilla López, como apoderado de la DIAN, en los términos del poder obrante a folio 42 de Samai.

**Cópiese, notifíquese, comuníquese. Cúmplase.**

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)  
**WILSON RAMOS GIRON**  
Presidente

(Firmado electrónicamente) **MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO** (Firmado electrónicamente) **LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO**

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica:<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/evaluator>