

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

Consejera Ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

Bogotá D.C., cinco (5) de febrero de dos mil quince (2015)

Radicación: 25000-23-27-000-2011-00239-01(19636)
Demandante: GRUPO SIS SERVICIOS INTEGRALES DE SEGURO
OBLIGATORIO DE ACCIDENTES DE TRANSITO S.A.
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS
NACIONALES -DIAN
Asunto: Impuesto sobre las ventas
Primer bimestre del año 2006

FALLO

Se decide la apelación interpuesta por la demandante contra la sentencia del 10 de mayo del 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta Subsección B, dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada contra los actos administrativos que la sancionaron por no declarar el impuesto sobre las ventas por el primer (1) bimestre del año gravable 2006. La parte resolutive del fallo dispuso:

“PRIMERO. DECLÁRASE no probada la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa.

SEGUNDO. NIÉGANSE las pretensiones de la demanda.

...”

ANTECEDENTES

El 1° de febrero de 2010, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá, profirió el Emplazamiento para Declarar N° 312382010000001, con el fin de que la sociedad GRUPO SIS SERVICIOS INTEGRALES DE SEGURO OBLIGATORIO DE ACCIDENTES DE TRANSITO S.A., cumpliera con la obligación de presentar la declaración de ventas correspondiente al primer bimestre del año gravable 2006, porque, en su criterio, durante el periodo gravable prestó servicios de auditoría, gravados con este impuesto.

La sociedad dio respuesta al emplazamiento mediante escrito del 26 de febrero de 2010, indicando que presta un servicio excluido del impuesto sobre las ventas, razón por la cual no está obligada a presentar la declaración a que se alude.

El 21 de abril de 2010, la Administración profirió la Resolución N° 312412010000001, mediante la cual impuso a la actora una sanción por valor de doscientos dieciséis millones cuatrocientos cincuenta y dos mil pesos, \$216.452.000, por no haber presentado la declaración mencionada.

El 17 de junio de 2010, la sociedad interpuso recurso de reconsideración contra la resolución sanción por no declarar, que fue resuelto por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la DIAN con la Resolución N° 900014 del 2 de mayo de 2011, confirmando la resolución sancionatoria.

LA DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la sociedad actora solicitó la nulidad de las Resoluciones 312412010000001 del 21 de abril de 2010 y 900014 de mayo 2 de 2011. A título de restablecimiento del derecho, pidió que se declare que no está obligada a pagar la sanción por no declarar.

Fundamenta los cargos, así:

Violación del debido proceso

Considera que la actuación administrativa es nula por violación del debido proceso y porque se sanciona sobre un hecho del cual no es responsable la sociedad.

Señaló que para imponer una sanción en forma independiente, conforme con el artículo 638 del Estatuto Tributario se requiere que, previamente, se profiera un pliego de cargos y que su omisión constituye una flagrante violación al debido proceso tutelado por el artículo 29 de la Constitución Política.

No causación del IVA

Alegó que la sociedad contribuyente no está inscrita como responsable del régimen común de IVA en el RUT y que el deber de presentar la declaración bimestral se predica únicamente para los periodos en los cuales los responsables hubieren realizado operaciones sometidas al impuesto; que no puede presumirse que la sociedad sea declarante omisa del impuesto sobre las ventas porque no estaba inscrita como responsable y que la administración debía determinar que efectivamente lo era y que había realizado operaciones gravables en el periodo.

Que en la respuesta al emplazamiento manifestó que no era sujeto pasivo del IVA, por dedicarse en forma exclusiva a la prestación de servicios vinculados con la

seguridad social, servicios que se encuentran excluidos de ese tributo por disposición del numeral 3 del artículo 476 del Estatuto Tributario, vinculados con la administración y pronta efectividad del seguro obligatorio de accidentes de tránsito (SOAT), que hace parte de las coberturas del sistema colombiano de seguridad social, conforme con lo señalado en la Ley 100 de 1993.

Expuso que los servicios de salud, relacionados como excluidos del IVA en el artículo 1º del Decreto 841 de 1998, modificado por el artículo 1º del Decreto 2577 de 1999, no son los únicos que se pueden catalogar como vinculados con la seguridad social.

Señaló que el Grupo SIS se creó para prestar los servicios vinculados a la atención de las urgencias de accidentes de tránsito, en virtud del seguro obligatorio de accidentes de tránsito (SOAT); en virtud de contratos de colaboración suscritos con la Aseguradora Seguros del Estado S.A., que el Grupo SIS agiliza el desembolso de las indemnizaciones, identifica las víctimas, las lesiones y la atención del sistema hospitalario.

Concluyó que la exclusión del IVA no obedece a que la actora sea o no aseguradora, pues la desgravación opera en forma objetiva por tratarse de un “servicio vinculado con la seguridad social”, cuyos costos se financian con los recursos del SOAT.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda. Propuso la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa porque el argumento de que la actuación ha debido fundamentarse en el artículo 638 del Estatuto Tributario sólo fue

presentado con ocasión de la demanda y constituye un hecho nuevo que no se trató en sede administrativa.

Violación del debido proceso

Señaló que si un obligado a declarar no lo hace, la administración debe emplazarlo para que lo haga en un término no superior a un mes y, en caso de insistir en la omisión, se procede a imponer la sanción por no declarar establecida en el artículo 643 del Estatuto Tributario; que el legislador fue claro al establecer la ritualidad propia que debe respetar la administración, para lo cual hace referencia al artículo 715 del mismo ordenamiento.

Indicó que la División de Fiscalización de la entidad comprobó que durante el primer bimestre del año 2006, la sociedad prestó servicios gravados con el impuesto sobre las ventas, por lo que estaba obligada a presentar la declaración correspondiente y, como no lo hizo, en cumplimiento de lo establecido en la disposición mencionada, se profirió el emplazamiento para declarar N° 31238201000001 de febrero 1° de 2010. Que como, en la respuesta al emplazamiento, la sociedad indicó que los servicios prestados se encontraban excluidos del IVA, se procedió a proferir la resolución sanción por no declarar, como lo dispone el artículo 716 del Estatuto Tributario.

Alegó que los artículos 715 y 716 del E.T. son normas de carácter especial relacionadas con la sanción por no declarar, aplicables de manera preferente al artículo 638 del mismo ordenamiento, norma de carácter general sobre la imposición de sanciones, por lo que no debe proferirse, en este caso, el pliego de cargos, como argumenta el demandante.

La no causación de IVA

En relación con los servicios prestados por la sociedad, consideró que se cumplen los presupuestos previstos en la ley para configurar el hecho generador del tributo, por lo que la sociedad estaba obligada a presentar la declaración correspondiente al impuesto sobre las ventas del primer bimestre del año 2006. Que de los numerales 3 y 8 del artículo 476 del Estatuto Tributario se desprende que entre los servicios excluidos del impuesto sobre las ventas se encuentran, entre otros, los vinculados a la seguridad social, de acuerdo con lo previsto en la Ley 100 de 1993. Que el Decreto 841 de 1998, modificado por el 2577 de 1999, precisó cuales son los servicios que se encuentran vinculados con la seguridad social.

Señaló que en el literal G del artículo 1º del Decreto 841, se precisaron los servicios vinculados a la seguridad social, excluidos del impuesto sobre las ventas, que corresponden a los prestados por las entidades de salud para atender los accidentes de tránsito y eventos catastróficos, de lo que se evidencia que los desarrollados por la actora no encajan dentro de ellos.

Adujo que, en materia tributaria, las exclusiones están taxativamente estipuladas en la ley y se deben interpretar con carácter restrictivo y no extensivo; que, en este caso, la exclusión se encuentra expresamente establecida en los numerales 3 y 8 del artículo 476 del Estatuto Tributario. Aseveró que las erogaciones realizadas por la aseguradora para analizar y liquidar las cuentas correspondientes a las reclamaciones de amparo, que cubre el seguro obligatorio de accidentes de tránsito, están gravadas con el impuesto sobre las ventas, ya que corresponden a una labor administrativa.

Que la Aseguradora Seguros del Estado S.A. celebró, con la actora, un contrato para que realizara las actividades antes señaladas, servicio que no tiene que ver

con la atención médico-quirúrgica y demás prestaciones derivadas de accidentes de tránsito.

En relación con la no inscripción en el RUT, como responsable del IVA, indicó que no se puede sujetar el deber de presentar la declaración del IVA a la inscripción como responsable en dicho registro y que, en el caso concreto, se demostró que la sociedad demandante presta servicios gravados, razón por la cual está obligada a presentar la declaración correspondiente.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró no probada la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa y negó las pretensiones de la demanda.

Excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa

Afirmó que aunque la actora derivó la violación del derecho al debido proceso, de la no expedición de un pliego de cargos, previo a la imposición de la sanción, el asunto debatido, tanto en vía gubernativa como en la judicial, es el mismo y consiste en la omisión de declarar el impuesto sobre las ventas correspondiente al primer bimestre del año 2006.

Consideró que la parte actora ha pretendido lo mismo en las dos instancias, solo que en la judicial adiciona otros argumentos a los propuestos en sede administrativa; por lo tanto, decidió declarar como no probada la excepción propuesta.

Causación del impuesto

Señaló que de conformidad con lo establecido en el artículo 1º del Decreto 1372 de 1992, que define servicio para efectos del IVA, solo la atención médico-quirúrgica que deben brindar los establecimientos hospitalarios o clínicos y las entidades de seguridad y previsión social de los subsectores oficial y privado del sector salud, se consideran servicio, mientras que las prestaciones relacionadas con el Seguro Obligatorio de Accidentes de Tránsito, no constituyen servicio en la medida en que consisten en obligaciones de dar.

Indicó que el artículo 1º del Decreto 841 de 1998, al señalar cuales son los servicios vinculados con la seguridad social, que se encuentran exceptuados del IVA en los numerales 3 y 8 del artículo 476 del E.T., conforme con lo dispuesto con la Ley 100 de 1993, en relación con la cobertura del SOAT incluyó únicamente *“los servicios prestados por entidades de salud para atender accidentes de tránsito y eventos catastróficos.”*

Concluyó, en este punto, que la sociedad GRUPO SIS no ejecuta actividades directas de atención médica, quirúrgica, farmacéutica u hospitalaria, a las víctimas de daños corporales originados en accidentes de tránsito, sino que presta un servicio no excluido, de acuerdo con lo previsto en el numeral 3 del artículo 476 citado; por consiguiente, es un servicio gravado, en los términos del literal b) del artículo 420 y del artículo 1º del Decreto 1372 de 1992.

Violación del derecho al debido proceso

Consideró que los artículos 715 y 716 del Estatuto Tributario regulan de manera precisa el procedimiento especial para sancionar al contribuyente cuando incumple el deber de declarar, de cuya interpretación armónica se desprende que, previamente a la imposición de la sanción, debe expedirse el emplazamiento para declarar, sin que se deba proferir y notificar un pliego de cargos, no siendo procedente aplicar el artículo 638 del mismo ordenamiento.

Concluyó que al proferir el emplazamiento para declarar se dio cumplimiento a lo previsto por el legislador y se permitió que la sociedad ejerciera el derecho de defensa.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante apeló la sentencia del Tribunal, con los siguientes argumentos:

Causación del impuesto

Señaló que si el listado de servicios excluidos hubiera sido dispuesto por el legislador, se podría concluir que es una enumeración taxativa, pero que la ley se limitó a señalar que están excluidos del IVA los “*servicios vinculados con la seguridad social*”. Alegó que la norma reglamentaria solo cumple un papel pedagógico, ilustrando algunos casos de servicios de salud excluidos, pero que esos no son los únicos.

Adujo que la expresión “*servicios vinculados con la seguridad social de acuerdo con lo previsto en la Ley 100 de 1993*”, a que se refiere el numeral 3 del artículo 476 del estatuto Tributario, no puede limitarse a los servicios de las entidades de salud, ya que esa disposición versa sobre variados servicios. Sostuvo que el numeral 8 se refiere a planes de salud, sin que sea válido afirmar que se limita a servicios médicos, pues también contempla el caso de seguros y reaseguros, que en rigor no corresponden a la categoría de servicios de salud, pero que se vinculan con estos, en la medida en que ayudan a financiar la seguridad social y a abaratar el costo a los usuarios.

Con fundamento en un concepto de la Superintendencia Financiera y en sentencias de la Corte Constitucional, dijo que es claro que la prestación del servicio, por parte de la aseguradora, consiste en asumir el riesgo por un tiempo y en caso de que el siniestro ocurra, pagar la indemnización. Que no es correcto deducir, como el *a-quo*, que la prestación del SOAT consiste únicamente en pagar la indemnización, es decir, en una obligación de dar, ya que la actividad de la aseguradora es la de garantizar el cubrimiento de un riesgo.

Solicitó un pronunciamiento claro sobre el tratamiento gravado o excluido de los servicios discutidos ya que, en su criterio, el pronunciamiento del Tribunal es incongruente.

Concluyó que los servicios prestados por el GRUPO SIS encajan en los “*servicios vinculados con la seguridad social*”, porque se pagan con recursos del sistema y especialmente con los del SOAT, que no deben ser afectados con impuestos, según las previsiones del parágrafo 1º del artículo 167 de la Ley 100 de 1993.

Aseguró el apelante que la aseguradora presta el servicio de garantizar el pago de los gastos médicos requeridos por los daños que pueda causar el conductor del vehículo en circulación.

Señaló que del certificado de existencia y representación legal del GRUPO SIS y del contrato de colaboración celebrado con la aseguradora, se evidencia que el objeto consiste en el desarrollo de actividades intelectuales de asesoría consistente en el análisis y liquidación de cuentas, lo cual constituye una típica prestación de hacer.

Violación al debido proceso

Alegó que la Administración puede escoger entre aplicar la sanción dentro de la liquidación oficial o mediante resolución independiente y en caso de que decida hacerlo mediante resolución independiente debe expedir pliego de cargos, para que no se vulnere el derecho de defensa.

Manifestó que los artículos 643, 715 y 716 del E.T. no fijan el procedimiento para imponer la sanción por no declarar, en resolución independiente, lo que si hace el artículo 638 que señala, en forma expresa, que previamente debe enviarse un pliego de cargos.

En su criterio, el Tribunal incurre en un error *"in judicando"*, al darle a la norma un sentido o alcance que no tiene, para concluir que se está frente a un procedimiento especial y como el artículo 717 del Estatuto Tributario no menciona el pliego de cargos, no es aplicable al caso concreto. Existe una violación al principio constitucional al debido proceso, porque se le está dando a la Administración la facultad de suprimir una etapa procedimental como es el pliego de cargos.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró lo expuesto en la apelación y señaló que este el primero de treinta casos que llegan a conocimiento del Consejo de Estado, ya que la Administración propuso multas por no declarar durante los años 2006 a 2010.

Que en sentencias del 23 de agosto de 2012 el Tribunal Administrativo de Cundinamarca (expedientes 2011-00338-01 y 2011-00339-01, bimestres 3º y 5º), se produjo un cambio jurisprudencial, no motivado, sobre el tema de la no causación del IVA en servicios similares a los prestados por la actora.

La demandada ratificó los fundamentos de la contestación de la demanda y de los alegatos de primera instancia.

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala examinar la legalidad de la resolución que impuso a la sociedad GRUPO SIS SERVICIOS INTEGRALES DE SEGURO OBLIGATORIO DE ACCIDENTES DE TRÁNSITO S.A., sanción por no presentar la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al primer bimestre del año gravable 2006.

En los términos del recurso de apelación se debe precisar la causación del impuesto sobre las ventas en la actividad realizada por la sociedad apelante y se debe establecer si el servicio que presta está excluido del referido gravamen, al tenor de los numerales 3 y 8 del artículo 476 del Estatuto Tributario, conforme con lo dispuesto con la Ley 100 de 1993.

Asimismo, si para imponer la sanción por no declarar la Administración Tributaria debió notificar a la sociedad un pliego de cargos, en los términos del artículo 638 del Estatuto Tributario.

Causación del Impuesto

El artículo 420 del Estatuto Tributario establece que son hechos generadores del IVA las ventas e importaciones de bienes corporales muebles que no estén excluidas y la prestación de servicios en el territorio nacional. A partir de la Ley 6 de 1992, la regla general es que están gravados con IVA todos los servicios, salvo los que el legislador expresamente excluya (artículo 476 del Estatuto Tributario).

El numeral 3 del artículo 476 del E. T dispone:

“Se exceptúan del impuesto los siguientes servicios:

(...)

*3. Los intereses y rendimientos financieros por operaciones de crédito, siempre que no formen parte de la base gravable señalada en el artículo 447, las comisiones percibidas por las sociedades fiduciarias por la administración de los fondos comunes, las comisiones recibidas por los comisionistas de bolsa por la administración de fondos de valores, las comisiones recibidas por las sociedades administradoras de inversión, el arrendamiento financiero (leasing), 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**. Así mismo están exceptuadas las comisiones pagadas por colocación de seguros de vida y las de títulos de capitalización.”*

Ahora bien, el Decreto 841 de 1998 reglamentó la Ley 100 de 1993 y el Estatuto Tributario, en los aspectos relacionados con el Sistema General de Seguridad Social. Los artículos 1º y 2º de ese cuerpo normativo enumeraron los servicios vinculados a la seguridad social, en los siguientes términos:

*“**ARTICULO 1o.** (Modificado por el artículo 1º del Decreto 2577 de 1999). 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 el inciso 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 la entidades autorizadas por el Ministerio de Salud 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 en los términos de dicha ley, y en desarrollo de los contratos de prestación de servicios celebrados por la 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.

PARAGRAFO. <Parágrafo modificado por el artículo 1o. del Decreto 2577 de 1999. El nuevo texto es el siguiente:> 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.

ARTICULO 2o. SERVICIOS DE ADMINISTRACION DE FONDOS DEL ESTADO DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL. *Se exceptúan del impuesto sobre las ventas, los servicios de administración prestados al Fondo de Solidaridad y Garantía, al Fondo de Solidaridad Pensional, al Fondo de Pensiones Públicas del nivel nacional, a los Fondos de Pensiones del nivel territorial y al Fondo de Riesgos Profesionales.” (Se subraya)*

Una revisión a la enumeración que hace el artículo 1º del Decreto 841 de 1998 permite establecer que en el literal G se exceptúan del impuesto a las ventas “...Los servicios prestados **por entidades de salud** para atender accidentes de tránsito y eventos catastróficos...”; por lo tanto, dado que la actora no es una entidad de salud, no puede entenderse que el servicio de carácter administrativo que le presta a la aseguradora, está cobijado por la excepción otorgada a los prestados por las entidades de salud para atender los eventos descritos en la disposición.

Concordante con las disposiciones antes enunciadas, el artículo 167 de la Ley 100 de 1993, estableció lo siguiente:

“ARTICULO. 167.-Riesgos catastróficos y accidentes de tránsito. *En los casos de urgencias generadas en accidentes de tránsito, en acciones terroristas ocasionadas por bombas o artefactos explosivos, en catástrofes naturales u otros eventos expresamente aprobados por el consejo nacional de seguridad social en salud, los afiliados al sistema*

general de seguridad social en salud tendrán derecho al cubrimiento de los servicios médico-quirúrgicos, indemnización por incapacidad permanente y por muerte, gastos funerarios y gastos de transporte al centro asistencial. El fondo de solidaridad y garantía pagará directamente a la institución que haya prestado el servicio a las tarifas que establezca el Gobierno Nacional de acuerdo con los criterios del consejo nacional de seguridad social en salud.

PARAGRAFO. 1º-*En los casos de accidentes de tránsito, el cubrimiento de los servicios médico-quirúrgicos y demás prestaciones continuará a cargo de las aseguradoras autorizadas para administrar los recursos del seguro obligatorio de accidentes de tránsito con las modificaciones de esta ley.*

PARAGRAFO. 2º-*Los demás riesgos aquí previstos serán atendidos con cargo a la subcuenta del fondo de solidaridad y garantía, de acuerdo con la reglamentación que establezca el Gobierno Nacional.*

PARAGRAFO. 3º-*El Gobierno Nacional reglamentará los procedimientos de cobro y pago de estos servicios.”*

Si bien en el párrafo 1º del artículo 167, antes transcrito, se dispone que en los casos de accidentes de tránsito, el cubrimiento de los servicios médico-quirúrgicos y demás prestaciones continuará a cargo de las aseguradoras autorizadas para administrar los recursos del seguro obligatorio de accidentes de tránsito con las modificaciones de esta ley, de ello no puede inferirse, como lo hace la actora, que en razón de que el servicio se lo presta a la Aseguradora Seguros del Estado S.A., esa actividad corresponde a servicios excluidos.

Lo anterior, porque los servicios que presta que consisten en analizar y liquidar las cuentas correspondientes a las reclamaciones de amparo que cubre el seguro obligatorio de accidentes de tránsito SOAT, no tienen ninguna relación con los servicios prestados por las entidades de salud para atender accidentes de tránsito y eventos catastróficos, ya que estos últimos se refieren a la atención que tales entidades brindan a las personas que resultan

lesionadas en accidentes de tránsito o en eventos catastróficos, pues son esos los servicios que prestan las entidades de salud y no otras.

Es así como el Decreto 1283 de julio 23 de 1996¹, mediante el cual se reglamentó el funcionamiento del Fondo de Solidaridad y Garantía del Sistema General de Seguridad Social en Salud, al derogar el Decreto 1813 del 3 de agosto de 1994, definió, en el artículo 32, los beneficios a los que tendrían derecho las víctimas que sufran daño en su integridad física como consecuencia directa de accidentes de tránsito. La disposición estableció que uno de los beneficios consiste en los servicios médico quirúrgicos y los definió como “...*todos aquellos servicios destinados a lograr la estabilización del paciente, al tratamiento de las patologías resultantes de manera directa del evento terrorista, catastrófico o accidente de tránsito y a la rehabilitación de las secuelas producidas*”. También señaló que los servicios médico quirúrgicos comprenden las siguientes actividades:

- Atención de urgencias
- Hospitalización
- Suministro de material médico quirúrgico, osteosíntesis, órtesis y prótesis
- Suministro de medicamentos
- Tratamiento y procedimientos quirúrgicos
- Servicios de Diagnóstico
- Rehabilitación ...”

En el contrato que se allegó con la demanda, se verifica que el objeto del mismo consiste en “...*el análisis y liquidación de cuentas correspondientes a reclamaciones por los amparos que cubre el seguro obligatorio de accidentes*”

¹ Modificado por el Decreto 3990 de 2007

de tránsito...” y, según se afirma en el recurso de apelación, la labor del GRUPO SIS “agiliza el desembolso de las indemnizaciones aseguradas por la rápida verificación de la ocurrencia de los accidentes, de la identificación de las víctimas y las lesiones sufridas”.

De acuerdo con lo anterior, el servicio prestado por la sociedad demandante no es un servicio vinculado con la seguridad social; no es un servicio prestado por la entidad de salud al afectado en el accidente de tránsito; no tiene relación con la prestación de los servicios médico quirúrgicos entre los que se encuentra la atención de urgencias; es una auditoría o control de carácter administrativo que realiza para la aseguradora, que tiene que ver con las reclamaciones por los amparos que cubre el seguro obligatorio de accidentes de tránsito.

En relación con el argumento expuesto en la demanda, y reiterado en la apelación, sobre el carácter objetivo de la exención, de conformidad con lo expuesto por la Corte Constitucional en la sentencia C-341 de 2007, esta Sala considera necesario recordar que dicha providencia no definió cuales son los servicios vinculados a la seguridad social de acuerdo con lo previsto en la Ley 100 de 1993.

La demanda se presentó contra los numerales 3 (parcial) y 8° del artículo 476 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 36 de la Ley 788 de 2002 y cuando la Corte examinó la violación del derecho a la igualdad, por cuanto la norma demandada no incluyó expresamente a las Cajas de Compensación como beneficiarios de la exclusión del IVA, precisó que dicho beneficio era de tipo objetivo porque sólo respondía a la naturaleza del servicio prestado, independientemente de quien lo suministrara, así lo señaló:

“...en lo que atañe al régimen general del IVA, pueden crearse exenciones o gravámenes a tasa cero que dan derecho al descuento de los impuestos a las ventas pagados por el responsable; o exclusiones, es decir, exoneraciones imperfectas que implican la no causación del gravamen en la venta del bien o la prestación del servicio, sin lugar al derecho al descuento. En tal sentido, el legislador puede optar por diversas modalidades de exclusión: subjetiva, objetiva o mixta. La primera se presenta cuando determinado grupo de personas son excluidas del pago de tributo, como es el caso de ciertos bienes de los diplomáticos; la segunda, tiene lugar cuando determinados bienes o servicios quedan exentos del pago del impuesto, con independencia de la persona que lo adquiera; la última, tiene lugar cuando la exclusión se presenta por la calidad del bien o servicio y de la persona que lo adquiere o lo presta.”

Así las cosas, las exclusiones del pago del IVA a las cuales aluden los numerales 3º y 8º del artículo 36 de la Ley 788 de 2002, son de carácter objetivo, es decir, toman en consideración la naturaleza del servicio prestado y no la persona o entidad que lo realiza. 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, algunos de ellos, como se ha visto, prestados por las Cajas de Compensación familiar.

En este orden de ideas, la Corte encuentra que el legislador, actuando dentro del amplísimo margen de discrecionalidad con el que cuenta en materia de fijación de exclusiones tributarias, determinó que, dentro del universo de servicios prestados por las Cajas de Compensación Familiar, únicamente aquellos vinculados con la seguridad social, de acuerdo con Ley 100 de 1993, estuviesen excluidos del impuesto sobre las ventas.

(...)”

En el *sublite* no se discute si la exclusión es subjetiva, objetiva o mixta; la controversia radica en la inexistencia del servicio excluido, pues la sociedad presta un servicio que no hace parte de los vinculados a la seguridad social.

Concluyó el Tribunal, que de los cinco amparos del seguro obligatorio de accidentes de tránsito, solo la atención médico quirúrgica se puede considerar servicio; que las otras prestaciones son obligaciones de dar.

Señaló que el GRUPO SIS no ejecuta actividades directas de atención médica, quirúrgica, farmacéutica u hospitalaria a las víctimas de daños corporales originados en accidentes de tránsito.

El apelante sostiene que la aseguradora presta el servicio de garantizar el pago de los gastos médicos requeridos por los daños que pueda causar el conductor con el vehículo en circulación y que es un contrato de ejecución sucesiva, característica de una actividad de servicio, debido a que las prestaciones de dar tienen carácter instantáneo.

Para la Sala es importante aclarar que en este proceso no se debate ni la naturaleza jurídica del contrato de seguro, ni su contenido, ni la naturaleza de la actividad desarrollada por la aseguradora; lo que se examina es si la actividad que realiza uno de sus contratistas está gravada con el impuesto sobre las ventas, aspecto este al que están encaminados los argumentos expuestos, de los que se concluye que el servicio prestado por la actora está sometido al gravamen y que, por lo tanto, estaba obligada a presentar la declaración por el bimestre en discusión, primero del año gravable 2006.

Violación al debido proceso

El ordenamiento jurídico tributario establece un procedimiento especial, aplicable a los contribuyentes, responsables, agentes retenedores o declarantes que no cumplan con el deber legal de presentar las declaraciones; los artículos 715, 716, 717, 718 y 719 del Estatuto Tributario, regulan en tema.

Los artículos mencionados, disponen:

*“ART.715. **Emplazamiento previo por no declarar.** Quienes incumplan con la obligación de presentar las declaraciones tributarias, estando obligados a ello, serán emplazados por la Administración de Impuestos, previa comprobación de su obligación, para que lo hagan en el término perentorio de un (1) mes, advirtiéndoseles de las consecuencias legales en caso de persistir su omisión.*

El contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que presente la declaración con posterioridad al emplazamiento, deberá liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad, en los términos previstos en el artículo 642”.

*“ART. 716. **Consecuencia de la no presentación de la declaración con motivo del emplazamiento.** Vencido el término que otorga el emplazamiento de que trata el artículo anterior, sin que se hubiere presentado la declaración respectiva, la Administración de Impuestos procederá a aplicar la sanción por no declarar prevista en el artículo 643”.*

De conformidad con lo establecido en estas disposiciones, el procedimiento para sancionar a quienes no cumplan con el deber formal de presentar las declaraciones, estando obligados, inicia con la notificación del emplazamiento en el que se invita al contribuyente, responsable o agente retenedor omiso, a que cumpla con el deber legal, dentro del término de un mes.

En este caso la Administración profirió, el 1° de febrero de 2010, el Emplazamiento para Declarar N° 312382010000001, conminando a la sociedad actora a que cumpliera con la obligación de presentar la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al primer bimestre del año gravable 2006.

Teniendo en cuenta que la demandante no presentó la declaración y, por el contrario, manifestó que no estaba obligada a hacerlo por desarrollar una actividad excluída, procedió a imponer una sanción de doscientos dieciseis

millones cuatrocientos cincuenta y dos mil pesos (\$216.452.000), mediante la Resolución 312412010000001 del 21 de abril de 2010.

Agotado el procedimiento previsto en los citados artículos 715 y 716 del E.T., la Administración puede determinar, mediante liquidación oficial de aforo, la obligación tributaria omitida, según lo dispuesto en el artículo 717 ib.

De la normativa citada se concluye que el procedimiento de aforo comprende tres etapas a saber: el emplazamiento por no declarar, la sanción por no declarar y la liquidación de aforo². Si bien el emplazamiento es un acto de trámite, su expedición previa es requisito de validez para proferir la resolución sancionatoria y para el debido adelantamiento del proceso de aforo, encaminado a la determinación oficial de la obligación tributaria al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, omisos..

Vistas las normas aplicables al asunto debatido y la actuación realizada por la Administración, se evidencia que la entidad dio estricto cumplimiento al procedimiento dispuesto para el efecto pues, en primer lugar, emplazó a la actora para que presentara la declaración echada de menos, requisito previo imprescindible para proceder a imponer la sanción por no declarar, consecuencia jurídica prevista en el ordenamiento legal ante la desatención del deber legal de declarar.

En este punto es pertinente precisar que no existe fundamento legal para sostener que la Administración Tributaria debía proferir un pliego de cargos para poder sancionar al responsable omiso, pues ese acto administrativo, como lo expuso el Tribunal, está contemplado en el artículo 638 del E.T., como acto previo para imponer cualquiera otra sanción, en resolución independiente.

² Sentencias del 13 de noviembre del 2008, Exp. 25000-23-27-000-2005-00749-01(16350) y del 28 de enero de 2010, Exp. 25000-23-27-000-2006-01341-01 (17209).

El procedimiento para imponer la sanción por no declarar está regulado de manera específica, como antes se expuso, en los artículos 715 y 716 del Estatuto Tributario, que prescriben que previamente debe expedirse el emplazamiento para declarar, lo que en el caso bajo examen se hizo. Ello permite afirmar que la Administración respetó el debido proceso y, por ende, no se configuró la violación alegada por el apelante.

En consecuencia, la Sala procederá a confirmar la sentencia apelada.

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,

F A L L A

CONFÍRMASE la sentencia del 10 de mayo de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta SubSección B, dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por el Grupo SIS Servicios Integrales de Seguro Obligatorio de Accidentes de Tránsito S.A. contra la DIAN.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

JORGE OCTAVIO RAMIREZ RAMIREZ
VALENCIA

Presidente

MARTHA TERESA BRICEÑO DE

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS
RODRÍGUEZ**

CARMEN TERESA ORTIZ DE