



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

**CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

Bogotá, D.C., siete (07) de mayo de dos mil veinte (2020)

**Referencia:** Nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación:** 68001-23-33-000-2016-00681-01 (23572)  
**Demandante:** Progym SAS  
**Demandado:** Dian

**Temas:** IVA (2011). Servicios excluidos. Servicios médicos para la salud humana. Centros de Acondicionamiento y Preparación Física.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia dictada por el Tribunal Administrativo de Santander, en audiencia del 06 de septiembre de 2017, que resolvió (f. 615 cp 1 vto.):

Primero: Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial IVA – Revisión No. 042412014000111 del 26 de diciembre de 2014, en cuanto impone a cargo de Progym S.A.S. con NIT 900.240.711-2 sanción por inexactitud de \$69.651.000, respecto de la declaración privada de IVA correspondiente al 3º bimestre del año 2011 y de la Resolución No. 042362015000010 del 16 de junio de 2015 que confirma la decisión de imponer sanción por inexactitud.

Segundo: Denegar las demás pretensiones de la demanda.

Tercero: No hay lugar a condenar en costas.

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

En la declaración del IVA correspondiente al 3.º bimestre de 2011, presentada por la parte actora el 08 de julio del mismo año (f. 411 cp 1), se denunciaron ingresos brutos por operaciones excluidas por monto de \$272.078.000. Tal autoliquidación fue modificada por la Liquidación Oficial de Revisión nro. 042412014000111, del 26 de diciembre de 2014, en el sentido de calificar como gravados a la tarifa del 16% los ingresos declarados como excluidos, razón por la cual además se sancionó por inexactitud a la declarante (ff. 18 a 27 cp 1). La decisión fue confirmada al resolver el recurso de reconsideración, en la Resolución nro. 042362015000010, del 16 de junio de 2015 (ff. 29 a 38 cp 1).

**ANTECEDENTES PROCESALES**

**Demanda**

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el



artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones (f. 252):

1. Declarar nula la Resolución No. 042362015000010 de 16 de junio de 2015, proferida por la División Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga, por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial del Impuesto sobre las ventas - Revisión No. 042412014000111 de 26 de diciembre de 2014.
2. Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial Impuesto sobre las Ventas-Revisión No. 042412014000111 de 26 de diciembre de 2014, proferida por la Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga, donde la Dian determina un mayor saldo a pagar de impuesto, por un valor de \$43.532.000 y sanción de inexactitud por valor de \$69.651.000 sobre la declaración privada de IVA correspondiente al 3º bimestre de 2011.
3. Que como consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho se ordene a la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga de la Dian, archivar el proceso de determinación del tributo y dejar en firme la declaración de IVA correspondiente al 3º bimestre de 2011.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 83 y 363 de la Constitución; 476 y 683 del ET; 6.º de la Ley 729 de 2001; y el ordinal 1.º del artículo 197 de la Ley 1607 de 2012.

El concepto de la violación de estas disposiciones se resume así (ff. 256 a 270 cp 1):

Señaló que fue reconocida por la Secretaría de Salud de Santander como Centro de Acondicionamiento y Preparación Física (CAPF), por lo cual cumplió con las exigencias fijadas por la Ley 729 de 2001 para que los servicios prestados durante el bimestre debatido fueran considerados servicios médicos.

Manifestó que los servicios cuestionados estuvieron relacionados con la prevención, atención, recuperación y control de la salud de sus usuarios, quienes le fueron remitidos por profesionales de la salud, según consta en las historias clínicas allegadas al proceso. Argumentó que, aunque los médicos que efectuaron las remisiones estaban vinculados al CAPF, esa circunstancia no alteró la naturaleza de los servicios prestados, pues la ley no exige que el profesional remitente sea independiente del centro.

Estimó que satisfizo las exigencias contempladas en el ordinal 1.º del artículo 476 del ET para acceder a la exclusión del IVA, conclusión que considera que fue respaldada por la doctrina oficial de la DIAN en los Conceptos nros. 0001, del 19 de junio de 2003 (Concepto Unificado del Impuesto Sobre las Ventas); 53478, del 29 de agosto de 2003; y 80008, del 29 de octubre de 2010.

Por último, alegó que no incurrió en la infracción por inexactitud que le atribuyó la Administración y que, en cualquier caso, concurriría como causal exculpatoria un error en la comprensión del derecho aplicable.

### **Contestación de la demanda**

La demandada se opuso a las pretensiones de la parte actora (ff. 370 a 396 cp 1), por los motivos que se resumen a continuación:

Indicó que, si bien su contraparte ostentaba la condición de CAPF y contaba con profesionales de la salud, esto resultaba insuficiente para que se calificaran como servicios médicos los servicios prestados, pues solo tendrían esa calidad si los usuarios



hubieran sido remitidos por profesionales de la salud independientes, de conformidad con las exigencias de los artículos 2.º, 4.º y 6.º de la Ley 729 de 2001.

Añadió que las facturas de venta que obran en el expediente solo demuestran que la actora realizó exámenes de ingreso a sus usuarios, lo que no equivale a remisiones hechas por profesionales de la salud. En esa línea, sostuvo que la demandante no probó el supuesto de hecho para acceder al beneficio perseguido (*i.e.* la aplicación de la exclusión del IVA prevista para la prestación de servicios médicos) y que tampoco desvirtuó la procedencia de la sanción por inexactitud impuesta.

### **Sentencia apelada**

El *a quo* declaró la nulidad parcial de los actos enjuiciados en lo que respecta a la sanción por inexactitud y se abstuvo de condenar en costas (ff. 608 a 616 cp 1). Dicha decisión se sustentó en los siguientes planteamientos:

Consideró que los servicios prestados por los CAPF solo adquieren la naturaleza de «*médicos*» si los beneficiarios son remitidos por profesionales de la salud externos. Estimó que los servicios prestados por la demandante no cumplieron los requisitos establecidos en la Ley 729 de 2001 para ser considerados servicios médicos, dado que los usuarios los contrataron voluntariamente tras haber sido valorados por el personal médico al servicio de la actora. En consecuencia, determinó que los servicios debatidos estaban gravados con el IVA.

Juzgó que la discusión se concentró en interpretar la expresión «*servicios médicos*», prevista en el ordinal 1.º del artículo 476 del ET y en el artículo 6.º de la Ley 729 de 2001, y que la interpretación planteada por la actora fue razonable. Por esa razón levantó la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados.

### **Recurso de apelación**

Ambas partes apelaron la decisión de primer grado.

La actora reiteró que los servicios bajo análisis eran servicios médicos, de conformidad con la Ley 729 de 2001, por lo que a la luz del artículo 476.1 del ET tenían la condición de servicios excluidos del IVA (ff. 617 a 627 cp 1).

La demandada alegó que en el caso procedía la sanción por inexactitud dado que la demandante omitió impuestos generados por operaciones gravadas (ff. 628 a 636 cp 1).

### **Alegatos de conclusión**

La parte demandante reiteró los argumentos de la demanda y del recurso de apelación (ff. 33 a 39 cp 2). Agregó que la obligación determinada por la Administración y confirmada en la sentencia de primera instancia carecía de fundamento legal y debía ser revocada a efectos de evitar un enriquecimiento sin justa causa a favor del Estado. Igualmente planteó que la sentencia apelada vulneró el artículo 52 de la Constitución, al desconocer que los CAPF se crearon con el propósito de fomentar las actividades recreativas y deportivas para preservar y desarrollar la salud humana.

La parte demandada insistió en los argumentos planteados en la contestación de la demanda y en la apelación (ff. 10 y 11 cp 2).

El Ministerio Público guardó silencio.



## CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos demandados, atendiendo a los argumentos de apelación planteados por las partes contra la sentencia de primer grado, que anuló la actuación censurada en lo relativo a la sanción por inexactitud. En esa medida, con fundamento en el inciso segundo del artículo 328 del Código General del Proceso (CGP, Ley 1564 de 2012), la Sala resolverá sin limitaciones, aunque sin emitir pronunciamiento sobre los argumentos planteados por la demandante en el escrito de alegatos de conclusión relativos al enriquecimiento sin justa causa y al desconocimiento del artículo 52 de la Constitución, pues estos cargos no fueron esbozados en el escrito de demanda ni en el recurso de apelación.

En esos términos, corresponde determinar si se encontraban excluidos del IVA los servicios de acondicionamiento físico prestados por la demandante, según apela. De no ser así, la Sala deberá establecer la procedencia de la sanción por inexactitud, de conformidad con el cargo de apelación planteado por la demandada.

2- En concreto, las partes difieren acerca de si las actividades desarrolladas por la actora tienen la connotación de «servicios médicos», excluidos del IVA por el ordinal 1.º del artículo 476 del ET. Señala la demandante que sí lo son porque se trata de actividades físicas y deportivas que se enmarcan en lo previsto por el artículo 6.º de la Ley 729 de 2001, en la medida en que se les prestan a personas remitidas por profesionales de la salud; mientras que la demandada sostiene que no lo son porque la remisión no la efectúan profesionales independientes sino empleados de la demandante.

3- A fin de desatar el debate trabado entre las partes, la Sala destaca que, a lo largo del tiempo, la prestación de servicios de acondicionamiento físico ha estado sometida a diferentes tratamientos en el IVA, por cuenta de las modificaciones legislativas que se han efectuado a partir del año 2000.

En este sentido, en primer lugar, el artículo 124 de la Ley 633 de 2000 adicionó el ordinal 18 al artículo 476 del ET, para excluir del impuesto «*el servicio prestado por establecimientos exclusivamente relacionados con el ejercicio físico y que no comprenda actividades de carácter estético y/o de belleza*»; pero el precepto fue expresamente derogado por el artículo 118 de la Ley 788 de 2002, como correlato de lo dispuesto en el artículo 35 *ibidem*, que adicionó el artículo 468-3 al ET, cuyo ordinal 9.º estableció que «*el servicio prestado por establecimientos exclusivamente relacionados con el ejercicio físico*» estaría gravado con el IVA con una tarifa especial del 7%. Así, esta clase de servicios pasó de estar excluida a quedar gravada, aunque con una tarifa especial. Después, por medio del artículo 34 de la Ley 1111 de 2006, se le dio una nueva redacción al referido artículo 468-3 del ET, en la cual no se incorporaron los servicios relacionados con el ejercicio físico dentro del listado de servicios gravados con una tarifa especial (que en ese momento pasó a ser del 10%), de suerte que desde que entró en vigor dicha ley se encuentran gravados con el IVA, a la tarifa general, los servicios relacionados con el ejercicio físico, en contraposición con el tratamiento que tienen «*los servicios médicos, odontológicos, hospitalarios, clínicos y de laboratorio, para la salud humana*», que desde lo preceptuado por el artículo 25 de la Ley 6.ª de 1992 han permanecido excluidos del IVA, tal como está consagrado en el ordinal 1.º del artículo 476 ET.

Por otra parte, la Ley 729 de 2001 creó los «Centros de Acondicionamiento y Preparación Físico, CAPF», como entidades destinadas a la prestación de servicios médicos de



protección, prevención, recuperación, rehabilitación y control de las condiciones físicas de las personas mediante la recreación, el deporte y la terapia (artículo 2.º); todo, con el propósito de prevenir o de tratar patologías derivadas del «*sedentarismo y estrés inherentes del estilo de vida*» actual<sup>1</sup>. Sus servicios, encaminados a prevenir o curar enfermedades, son prestados por un equipo de profesionales de la salud, capacitado para el efecto, compuesto por médicos, nutricionistas, fisioterapeutas, técnicos deportivos, licenciados en educación física, entre otros (artículos 2.º, 4.º y 5.º de la Ley 729 de 2001), y les corresponde a las autoridades locales otorgarles el permiso de funcionamiento una vez que han avalado la idoneidad de su equipo de trabajo, de sus instalaciones y de sus métodos de tratamiento (artículos 3.º y 5.º *ibidem*). Habida cuenta de lo anterior, el artículo 6.º de la ley estableció que las «*actividades desarrolladas*» por los CAPF tendrán la calificación de «*servicios médicos siempre y cuando estén relacionados con la rehabilitación, prevención, atención, recuperación y control de las personas debidamente remitidas por profesionales de la salud*» (subraya la Sala).

3.1- Con lo cual, aunque los servicios relacionados con el acondicionamiento físico de las personas se encuentran gravados con el IVA a la tarifa general, eventualmente pueden resultar excluidos del tributo con fundamento en el ordinal 1.º del artículo 476 ET, cuandoquiera que sean calificados como «*servicios médicos ... para la salud humana*» por el hecho de que honren las exigencias que a tal fin consagra el artículo 6.º de la Ley 729 de 2001. Puntualmente, en cada caso se tendrá que acreditar (i) que los servicios son prestados por «*establecimientos*» autorizados y controlados para funcionar como CAPF por los entes deportivos municipales y distritales; y (ii) que se trata de actividades que se ejecutan en virtud de remisiones efectuadas por profesionales de la salud. De modo que la Sala avala el planteamiento hecho por las partes según el cual los servicios prestados por los CAPF solo están cobijados por la exclusión del IVA cuando satisfacen las exigencias señaladas en el artículo 6.º de la Ley 729 de 2001.

3.2- Bajo ese criterio jurídico, resulta determinante establecer la interpretación que corresponde darle a la expresión «*personas debidamente remitidas por profesionales de la salud*», contenida en la norma que rige el caso, para precisar bajo qué circunstancias las actividades prestadas por los CAPF se subsumirían en la exclusión del IVA contemplada en el ordinal 1.º del artículo 476 del ET.

Observa la Sala que el concepto de debida remisión de las personas usuarias de los servicios de salud humana es un concepto jurídico determinado por las definiciones que sobre ese particular aporta la normativa del sector salud. Por consiguiente, dentro de los distintos sentidos gramaticales que pudiese tener la expresión legal debatida, el que se ordena a la finalidad de la norma y, en consecuencia, es el correcto para identificar el mandato que el precepto contiene, es aquel propio del ordenamiento en el que se inscribe.

3.3- Para el momento en que se expidió la Ley 729 de 2001, el ordinal 1.º del artículo 4.º del Decreto 2759 de 1991 definía la remisión como una modalidad de referencia que consistía en transferir «*la atención en salud de un usuario, a otro profesional o institución, con la consiguiente transferencia de responsabilidad sobre el cuidado del mismo*» (destaca la Sala). Tal noción de «*remisión*» fue actualizada por el Decreto 4747 de 2007, que armonizó el vocabulario utilizado en la reglamentación del sector salud con el contenido de la Ley 100 de 1993, cuyos artículos 162 y 184 (relativos al Plan Obligatorio de Salud, POS) ordenaron el establecimiento de un «*sistema de referencia y contrarreferencia*» para la prestación de los servicios de salud. Puntualmente, la letra e) del artículo 3.º del Decreto 4747 de 2007 (hoy compilada en el artículo 2.5.3.4.3 del

<sup>1</sup> Exposición de motivos Ley 729 de 2001, Gaceta del Congreso nro. 383, del 22 de septiembre del 2000.



Decreto 780 de 2016, DUR del sector salud) determinó que la referencia consiste en «el envío de pacientes o elementos de ayuda diagnóstica por parte de un prestador de servicios de salud, a otro prestador para atención o complementación diagnóstica que, de acuerdo con el nivel de resolución, dé respuesta a las necesidades de salud» (subraya la Sala); con lo cual, se traslada al receptor de la referencia la responsabilidad por el manejo y el cuidado del paciente, pues esta recae sobre el «*prestador remitir hasta que ingrese en la institución receptora*» (artículo 17 del Decreto 4747 del 2007, compilado en el artículo 2.5.3.2.16 del DUR del sector salud).

Vistos esos fundamentos normativos, para la Sala el concepto jurídico de debida remisión de personas a un CAPF, que exige el artículo 6.º de la Ley 729 de 2001 para que las actividades que desarrolla el centro tengan la connotación de servicios médicos, exige que, en cada caso, al usuario lo haya referido otro profesional o institución de la salud independiente del CAPF, que efectúa la «*transferencia de responsabilidad sobre el cuidado*» del usuario. Por esta razón, la mera evaluación del estado de salud general que lleva a cabo el profesional vinculado al CAPF al admitir a sus nuevos usuarios, con miras a identificar los riesgos o patologías susceptibles de prevenir, reducir o tratar mediante la actividad física dirigida, no constituye, por sí sola, una «*remisión*» en los términos de la norma interpretada, pues debe estar precedida por el envío del paciente por parte de un «*prestador remitir*» con la consiguiente transferencia de la responsabilidad médica sobre el cuidado del paciente.

4- Con miras a aplicar esas disposiciones legales, se encuentran probados en el plenario los siguientes hechos relevantes:

(i) La demandante está habilitada para funcionar como CAPF en el municipio de Bucaramanga (f. 9 a 17 cp 1). Este hecho no fue controvertido por las partes.

(ii) La demandada atiende a sus usuarios como consecuencia de remisiones hechas por profesionales de la salud vinculados a ella, para lo cual se efectúan exámenes médicos y físicos, valoraciones médicas, programas y rutinas de entrenamiento, perfiles antropométricos, «*prescripciones*» de ejercicio y consultas médico-deportivas que constan en historias clínicas (ff. 40 a 250; 476 a 503; 598 y 599 cp 1).

5- De conformidad con esos medios de prueba, la Sala tiene establecido que la demandante goza de la calidad de CAPF y está habilitada para proveer servicios de protección, prevención, recuperación, rehabilitación y control de la salud, de suerte que estaría cumplida en el presente caso la primera de las condiciones que el ordenamiento analizado señala que se debe honrar para acceder a la exclusión del IVA aquí debatida.

En lo que respecta al segundo de los requisitos exigibles, ninguno de los documentos aportados al expediente evidencia que los usuarios de los servicios prestados por la demandante hayan sido tratados previamente por un «*prestador remitir*» no vinculado con el CAPF que, bajo su criterio profesional autónomo, los haya «*referido*» o «*remitido*» para que los tratara la actora, con el correspondiente traslado de la responsabilidad médica entre prestadores de servicios relacionados con la salud.

Por tanto, no se demostró que la demandante, al prestar los servicios, haya actuado en calidad de entidad receptora de «*remisiones*» o de «*referencias*» de usuarios del sistema de salud, pues tan solo se probó, mediante las historias clínicas aportadas, la valoración de la situación física de algunos usuarios y la prescripción por parte de la demandante de la rutina de ejercicios a seguir para cumplir los objetivos a los que estaba orientado el tratamiento, pero no la concreta circunstancia de que los contratantes de los servicios prestados por la demandante acudieron a ella por la referencia hecha por un profesional



de la salud cuya intervención finalizó con la «*remisión*» al centro de acondicionamiento físico.

Así las cosas, para la Sala, los servicios prestados por la demandante no cumplen con las condiciones establecidas en el ordenamiento para ostentar la calidad de «*servicios médicos*», pues no se subsumen en lo preceptuado en el artículo 6.º de la Ley 729 de 2001. Consecuentemente, no procede el cargo de apelación promovido por la parte demandante.

6- Habida cuenta de lo anterior, la Sala debe pasar a atender el cargo de apelación de la demandada, en el sentido de determinar si en el presente caso era procedente sancionar por inexactitud a la actora, de conformidad con el artículo 647 del ET.

Según esa norma, entre otros hechos, la omisión de impuestos generados por operaciones gravadas es una conducta punible, a menos que concurra sobre el sujeto infractor alguna circunstancia constitutiva de un error de apreciación sobre el derecho aplicable (que no sobre los hechos del caso) que actúe como causal de exoneración punitiva en la medida en que excluye la conciencia del agente sobre la antijuridicidad de su conducta.

En el anterior fundamento jurídico se determinó que la actora autoliquidó de manera inexacta el IVA, puesto que estimó que las valoraciones que ella misma les practicaba, a través de sus empleados, a los usuarios cuando ingresaban al centro tenían el carácter de «*debida remisión*» hecha por un profesional de la salud. Ese planteamiento no se aviene con el sentido que tiene esa expresión en el ordenamiento sectorial cuyo conocimiento le era exigible a la demandante, pues se trata de las mismas normas cuya comprensión y cumplimiento le permitieron habilitarse ante las autoridades municipales como un CAPF. En esa medida, la aplicación del derecho alegada por la actora no resulta acorde con su condición jurídica, razón por la cual no se materializa en el caso la causal exculpatoria invocada por la demandante. En consecuencia, la Sala revocará la decisión de primer grado en cuanto exoneró a la sociedad declarante de la sanción por inexactitud.

Con todo, en vista de que el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 redujo el porcentaje de la sanción al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, de conformidad con el principio de favorabilidad (artículo 29 de la Constitución) y por ser, en este caso, menos gravosa la sanción prevista en los artículos 287 y 288 *ibidem*, procede reducir la sanción por inexactitud al 100% de la base determinada en los actos demandados.

Consecuentemente, el monto de la sanción procedente se calcula así:

Factor	Liquidación oficial	Segunda instancia
Base de la sanción	\$43.532.000	\$43.532.000
Porcentaje	160%	100%
<b>Sanción determinada</b>	<b>\$69.651.000</b>	<b>\$43.532.000</b>

7- Finalmente, debido a que, de conformidad con el ordinal 8.º del artículo 365 del CGP, solo «*habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*», la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia porque en el expediente no existe prueba de su causación.

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



## FALLA

1- **Modificar** el ordinal primero la sentencia de primera instancia. En su lugar:

***Declarar** la nulidad parcial de los actos demandados, en cuanto a la sanción por inexactitud. A título de restablecimiento del derecho, **fijar** la sanción por inexactitud en la cuantía determinada en la parte motiva de la sentencia de última instancia.*

2- En lo demás, confirmar la sentencia apelada.

3- Sin condena en costas en esta instancia.

4- **Reconocer** personería jurídica al abogado Mauricio Andrés del Valle Chacón, como apoderado de la demandada, en los términos del poder otorgado (f. 12 cp 2).

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**  
Presidenta de la Sala

**MILTON CHAVES GARCÍA**

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**