

**PLIEGO DE CARGOS – No se requiere su expedición tratándose de la sanción por no declarar / SANCION POR NO DECLARAR – Previa a la expedición del acto sancionatorio se requiere de un emplazamiento para declarar más no pliego de cargos / EMPLAZAMIENTO PARA DECLARAR – Es obligatorio como acto previo a la sanción por no declarar**

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 aforo. 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. 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.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 715 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 716 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 717

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre las etapas del procedimiento de aforo se citan las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 13 de noviembre de 2008, Exp. 25000-23-27-000-2005-00749-01(16350) y de 28 de enero de 2010, Exp. 25000-23-27-000-2006-01341-01(17209), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

**SERVICIOS DE ENTIDADES DE SALUD EN ACCIDENTES DE TRANSITO – Están excluidos del impuesto sobre las ventas / SERVICIOS ADMINISTRATIVOS PRESTADOS A ASEGURADORA – Aunque están relacionados con accidentes de tránsito no están excluidos del IVA / ACCIDENTES DE TRANSITO Y EVENTOS CATASTROFICOS – Los servicios prestados por las asegurados para tales siniestros están excluidos del IVA / SEGURO OBLIGATORIO DE ACCIDENTES DE TRANSITO – El servicio de análisis y liquidación de las reclamaciones no está excluido del IVA / IVA EN SERVICIOS RELACIONADOS CON EL SOAT – No están exceptuados al no estar directamente vinculados con la seguridad social**

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. (...) Si bien en el parágrafo 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.*

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 476 NUMERAL 3 / DECRETO 2577 DE 1999 – ARTICULO 1 / LEY 100 DE 1993 – ARTICULO 167

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ**

Bogotá D. C., dieciséis (16) de septiembre de dos mil quince (2015)

**Radicación número: 25000-23-27-000-2011-00338-01(19884)**

**Actor: GRUPO SIS SERVICIOS INTEGRALES DE SEGURO OBLIGATORIO DE ACCIDENTES DE TRANSITO S.A.**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN**

#### **FALLO**

Se decide la apelación interpuesta por la demandante contra la sentencia del 23 de agosto 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 correspondiente al quinto (5) bimestre del año gravable 2006. La parte resolutive del fallo dispuso:

“1. Se **NIEGAN** 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 No 312382010000004, con el fin de que la sociedad SIS SERVICIOS INTEGRALES DE SEGURO OBLIGATORIO DE ACCIDENTES DE TRANSITO S.A cumpliera con la obligación de presentar la declaración de ventas correspondiente al quinto bimestre del año gravable 2006 porque, en su criterio, durante el periodo gravable prestó servicios de auditoría, gravados con este impuesto.

La sociedad respondió el emplazamiento mediante escrito del 26 de febrero de 2010. Indicó 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 8 de julio de 2010, la Administración profirió la Resolución N° 312412010000006, mediante la cual se impuso a la actora una sanción por valor de cuatrocientos treinta y seis millones quinientos sesenta mil pesos \$436.560.000, por no haber presentado la declaración mencionada.

El 7 de septiembre 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 con la Resolución N° 900026 de 26 de julio de 2011 que confirmó 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 N° 312412010000006 de 8 de julio de 2010 y 900026 de julio 26 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**

Consideró 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 en el RUT como responsable del régimen común de IVA 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); que en ejecución de contratos de colaboración suscritos con la Aseguradora Seguros del Estado S.A., 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 la sociedad no fundamentó el rechazo de los actos en el artículo 638 del Estatuto Tributario, como pretende hacerlo en la demanda.

#### **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 el legislador fue claro al establecer el procedimiento específico que debe respetar la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en el evento en que determinada persona natural o jurídica incumpla con su deber formal de declarar.

Manifestó que el procedimiento surtido en el caso particular, para la imposición de la sanción por no declarar a la sociedad contribuyente, se adelantó en observancia de lo establecido en los artículos 715 y 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 del 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 quinto bimestre del año 2006.

Dijo 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 cuáles son estos servicios.

Señaló que en el literal G del Artículo 1 del Decreto 841, se precisaron los servicios vinculados a la seguridad social, excluidos del impuesto sobre las ventas, que corresponden a los prestados por entidades de salud para atender 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 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 de 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 negó las pretensiones de la demanda.

#### **Excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa**

Afirmó que el demandante si expuso dentro de sus argumentos, en sede administrativa, la transgresión del artículo 638 del Estatuto Tributario y no constituye un hecho nuevo alegado en sede judicial, razón por la cual no prospera la excepción propuesta.

#### **Violación del debido proceso**

Señaló que de conformidad con lo establecido en el artículo 638 del Estatuto Tributario, cuando se impone una sanción en resolución independiente, en forma previa debe formularse pliego de cargos, regla general aplicable al régimen sancionatorio. Que en lo relativo a la sanción por no declarar, el Estatuto Tributario establece una regulación especial contemplada en los artículos 715 y 716.

Consideró que no se quebrantó el debido proceso, porque el acto previo para imponer la sanción por no declarar es el emplazamiento, sin que el legislador ordene como requisito adicional la expedición del pliego de cargos.

#### **Causación del impuesto**

Precisó el contenido del numeral 3 del artículo 476 del Estatuto Tributario, artículo 1 del Decreto Reglamentario 841 de 1998 y aseguró que en torno a los parámetros señalados por la Corte Constitucional en la sentencia C-341 de 2007, los servicios de salud prestados por las entidades administradoras se encuentran excluidos del pago del IVA porque su vinculación es objetiva y directa con la

seguridad social, de acuerdo con lo previsto en la Ley 100 de 1993, pero los servicios que no cumplan esta condición resultan gravados con el impuesto.

Indicó que la actividad realizada por el contribuyente no cumple las condiciones contempladas por el legislador y la Corte Constitucional, en relación con la vinculación directa y objetiva con los componentes del concepto de seguridad social.

Concluyó que el servicio prestado por la sociedad es una labor administrativa de auditoría de cuentas, inherente al funcionamiento operacional de cualquier empresa.

### **RECURSO DE APELACIÓN**

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

#### **Violación al debido proceso**

El apelante se aparta de la jurisprudencia invocada en la providencia, porque el derecho de defensa de los omisos aparece “*ex post facto*”, cuando se ha impuesto la sanción por no declarar.

Manifestó que resulta paradójico que la visión del Consejo de Estado sea permitir a la Administración invertir el proceso lógico para sancionar primero al omiso y después entrar a estudiar, en la liquidación de aforo, las razones por las cuales es responsable.

Aseguró que el fallo pierde de vista que los artículos 715 y 716 del Estatuto Tributario tienen por normas fuente, apartes de los artículos 55 y 56 del Decreto 2503 de 1987, que regulaban aspectos del régimen sustancial y procedimental de la sanción por no declarar, sin que pueda afirmarse que eran las únicas normas relacionadas.

Adujo que el artículo 715 del Estatuto Tributario exige la previa comprobación de la obligación, que se materializa a través del pliego de cargos, antes de que se produzca el emplazamiento



Afirmó que no resiste un “test de racionalidad” la discriminación entre los infractores de deberes tributarios formales, para concederle a unos, y negarle a otros, el derecho a solicitar la práctica de pruebas en la respuesta al pliego de cargos. Solicitó la integración de los artículos 715 y 716 del Estatuto Tributario, con el artículo 638 del mismo ordenamiento.

### **Causación del impuesto**

Señaló que la Corte Constitucional interpretó que la exclusión prevista en la Ley 100 de 1993 era de carácter objetivo, mientras que el reglamento hace énfasis en que las únicas entidades que pueden gozar de la exclusión son entidades de salud.

Aseguró que la decisión del *a quo* se fundó en lo previsto en el literal g) del artículo 1 del Decreto Reglamentario 841 de 1998, norma anterior al artículo 36 de la Ley 788 de 2002 y a la interpretación de la Corte Constitucional en la sentencia C-341 de 2007. Que en razón del precedente constitucional, resulta contrario a derecho presuponer que solamente las entidades de salud tienen derecho a la exclusión.

Consideró que las exclusiones del numeral 3 del artículo 476 del Estatuto Tributario, sustituido por el artículo 36 de la Ley 788 de 2002, rigen desde la fecha de su establecimiento y que la potestad reglamentaria no sirve de excusa para entrometerse en la redacción o definición de esas causales, dado que es tarea exclusiva del legislador.

Alegó que el fallo recurrido sostiene en forma errada que los servicios excluidos deben ser objetivos y directos con los componentes de la seguridad social, pero que la Corte no llegó a esa conclusión en su precedente de la sentencia C-341 de 2007. Adujo que el sentido natural y obvio de la expresión “servicios vinculados con la seguridad social”, conduce a concluir que versa sobre todos los servicios atados, fundados, sometidos en suerte o en su comportamiento, o que sirvan para continuar el ejercicio de ese derecho fundamental a la seguridad social.

Afirmó que el servicio de aseguramiento de los accidentes de tránsito hace parte del componente de la salud en el sistema de seguridad social, tal como lo previene

el artículo 167 de la Ley 100 de 1993 y no se trata de ningún servicio médico, ni es prestado por una entidad de salud.

Concluyó que los servicios prestados por el GRUPO SIS se encuentran vinculados al componente asegurador de la seguridad social en materia de accidentes de tránsito y si bien la actora no ofrece servicios médicos a las víctimas, la ley tributaria no reduce la exclusión a ese tipo de servicios.

#### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

**La demandante** reiteró lo expuesto en la apelación y señaló que este es uno de treinta (30) casos que llegan a conocimiento del Consejo de Estado, ya que la Administración propuso multas por no declarar durante los años 2006 a 2010.

Dijo que en sentencias de Tribunal Administrativo de Cundinamarca (expedientes 2011-00338-01 y 2011-00339-01, bimestres 5 y 3 de 2006), se produjo un cambio jurisprudencial, no motivado, respecto del tema de la no causación de 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 Procurador Sexto Delegado ante el Consejo de Estado** considera que la sentencia de primera instancia debe ser confirmada porque, en su concepto, los servicios prestados por la sociedad demandante corresponden a actividades de análisis y liquidación de siniestros y de cobros que realicen otras empresas que hayan prestado servicios relacionados con las víctimas y los daños ocasionados en accidente de tránsito.

Concluyó que no es de recibo la pretensión de exclusión de las actividades realizadas por el Grupo SIS, por no cumplir el requisito legal de ser "*servicios vinculados con la seguridad social de acuerdo con lo previsto en la Ley 100 de 1993*".

#### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Corresponde a la Sala decidir si es nula la resolución que impuso a la sociedad GRUPO SIS SERVICIOS INTEGRALES DE SEGURO OBLIGATORIO DE ACCIDENTES DE TRÁNSITO S.A., la sanción por no presentar la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al quinto 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 en 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.

La Sala reitera<sup>1</sup>, en esta oportunidad, lo expuesto anteriormente, al analizar la procedencia de la sanción impuesta a la actora, por no presentar la declaración del impuesto sobre las ventas por el primer bimestre del año 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”.*

---

<sup>1</sup> Sentencia 19636 del 5 de febrero de 2015

**“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° 312382010000004, conminando a la sociedad actora a que cumpliera con la obligación de presentar la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al quinto 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 excluida, procedió a imponer una sanción de cuatrocientos treinta y seis millones quinientos sesenta mil pesos \$436.560.000, mediante la Resolución 312412010000006 del 8 de julio 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 aforo<sup>2</sup>. 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

<sup>2</sup> 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).

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.

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.

### **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 1° y 2° de ese cuerpo normativo enumeraron los servicios vinculados a la seguridad social, en los siguientes términos:

**“ARTICULO 1o.** (Modificado por el artículo 1° 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 1996<sup>3</sup>, 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

---

<sup>3</sup> Modificado por el Decreto 3990 de 2007



- 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 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.

Como lo concluyó el Tribunal, el servicio prestado por la sociedad demandante se subsume en una labor meramente administrativa de auditoría de cuentas, inherente al funcionamiento operacional de cualquier empresa, que carece de relación directa y objetiva con los fines de la seguridad social, los cuales buscan proteger los derechos a la salud, la vida digna y la integridad física y moral de sus afiliados.

El apelante sostiene que el liderazgo de Seguros del Estado S.A. en el ramo del SOAT responde a la labor que de manera exclusiva y profesional realiza el GRUPO SIS para adelantar todas las labores inherentes a la actividad aseguradora, sin las cuales sería nula la protección efectiva de los heridos y que los servicios del GRUPO SIS se encuentran estrechamente vinculados al componente asegurador de la seguridad social en materia de accidentes de tránsito.

Para la Sala es importante aclarar que en este proceso no se debate la naturaleza jurídica del contrato de seguro, ni la calidad del servicio prestado 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 quinto bimestre del año 2006.

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 23 de agosto 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.

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Presidente

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS**

## CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

**SERVICIO VINCULADO CON LA SEGURIDAD SOCIAL – Es el que se presta a las aseguradoras que tramitan las indemnizaciones originadas en el SOAT / SOAT – Las reclamaciones de los hospitales relacionadas con el SOAT hacen parte de la seguridad social / SERVICIO EXCLUIDO DEL IVA – Es el prestado a aseguradoras que atiende indemnizaciones y reclamos relacionados con el SOAT**

Considero que la demandante no está obligada a declarar el impuesto sobre las ventas por las siguientes razones: (...) Como se advierte, la exclusión a que hace referencia el artículo 476 del Estatuto Tributario es de **TIPO OBJETIVO**, es decir, no está relacionada con la naturaleza de la entidad que presta el servicio sino con el servicio en sí mismo considerado. Pues bien, de conformidad con el certificado de existencia y representación legal de la actora, su objeto social es «*la prestación de servicios relativos al desarrollo de planes y programas vinculados con la seguridad social en salud*». Además, de las pruebas aportadas al proceso se observa que la demandante prestó sus servicios a Seguros del Estado S.A., con quien suscribió un contrato de prestación de servicios (...) De las pruebas mencionadas, se establece que el GRUPO SIS firmó un contrato de prestación de servicios con la aseguradora Seguros del Estado, para analizar y liquidar las cuentas correspondientes a las reclamaciones por los amparos que cubre el Seguro Obligatorio de Accidentes de Tránsito; es decir, realiza una labor de auditoría o control para la aseguradora que, en palabras de la demandante, agiliza el desembolso de las indemnizaciones, identifica las víctimas, las lesiones y la atención del sistema hospitalario. (...) De acuerdo con lo anterior y contrario a lo sostenido en la sentencia objeto de salvamento, estimo que los servicios que presta el SOAT no son solo aquellos que tienen que ver con la atención hospitalaria de los pacientes afectados en accidentes de tránsito o situaciones catastróficas, pues ante todo, el SOAT es una **CUENTA** en la que se administran los recursos para atender las personas víctimas de los accidentes. Así pues, para el reconocimiento de los gastos y pagos que debe hacer la aseguradora es necesario realizar una serie de actividades administrativas, como son precisamente los que contrató Seguros del Estado con la demandante. En ese contexto, es que debió analizarse por la Sala el servicio que presta la demandante, no como entidad que presta servicios de salud médicos resultado de accidentes de tránsito, sino que el servicio hace parte de una serie de actividades que debe realizar la aseguradora Seguros del Estado para poder reconocer las indemnizaciones que se pagan con cargo al SOAT. Ahora bien, la decisión mayoritaria de la Sección también se sustentó en el Decreto 841 de 1998, al reglamentar la Ley 100 de 1993 y el Estatuto Tributario, en los aspectos relacionados con el Sistema General de Seguridad Social, enumeró en los artículos 1º y 2º los servicios vinculados a la seguridad social, (...) Para la aplicación de la norma transcrita debió tenerse en cuenta que en sentencia del 5 de febrero de 2009, Exp. 16201, la Sala inaplicó lo dispuesto en el numeral 1º del Decreto 841 de 1998, con fundamento en el artículo 476 [3] del Estatuto Tributario, (...) Lo considerado por la Sala en esa oportunidad resulta aplicable frente a lo dispuesto en el literal G del artículo 1º del Decreto 841 de 1998, toda vez que mientras la norma superior [art. 476-1 E.T.] excluye del impuesto a las ventas los **SERVICIOS VINCULADOS CON LA SEGURIDAD SOCIAL**, el reglamento [Dcto. 841/98] exceptúa del IVA «*Los servicios prestados **POR ENTIDADES DE SALUD***»

*para atender accidentes de tránsito y eventos catastróficos», con lo cual modificó los requisitos de la exclusión y le quitó el carácter de objetiva, razón suficiente para haber inaplicado por ilegal el literal G del artículo 1º del Decreto 841 de 1998, como se hizo en la sentencia transcrita. En esas condiciones, de la aplicación directa de lo dispuesto en el artículo 476 del Estatuto Tributario al caso concreto y del análisis de las pruebas aportadas al expediente, permitían concluir que el servicio que presta la demandante si está vinculado con el Sistema de Seguridad Social en Salud, toda vez que consiste en adelantar los trámites necesarios para que se puedan pagar las indemnizaciones y reclamaciones de los hospitales que atienden a los pacientes con cargo al SOAT, seguro que hace parte de la Seguridad Social de la Ley 100 de 1993. En consecuencia, considero que los servicios prestados por la demandante están exceptuados del IVA y, por tanto, no era procedente la sanción por no declarar impuesta por la demandada en los actos acusados.*

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 476 NUMERAL 3 / LEY 100 DE 1993 – ARTICULO 167 / DECRETO 841 DE 1998 – ARTICULO 1

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

**SALVAMENTO DE VOTO**

**Radicación número: 25000-23-27-000-2011-00338-01(19884)**

**Actor: GRUPO SIS SERVICIOS INTEGRALES DE SEGURO OBLIGATORIO DE ACCIDENTES DE TRANSITO S.A.**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN**

No comparto la decisión de la Sala de confirmar la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante la cual negó la nulidad de los actos administrativos que impusieron a la actora sanción por no declarar IVA correspondiente al quinto bimestre del año gravable 2006.

Considero que la demandante no está obligada a declarar el impuesto sobre las ventas por las siguientes razones:

El artículo 476 del Estatuto Tributario establece los servicios que están excluidos del IVA, norma que en el numeral 3 dispone:

*ART. 476.- Servicios excluidos del impuesto sobre las ventas. 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.

(...)

Como se advierte, la exclusión a que hace referencia el artículo 476 del Estatuto Tributario es de TIPO OBJETIVO, es decir, no está relacionada con la naturaleza de la entidad que presta el servicio sino con el servicio en sí mismo considerado.

Pues bien, de conformidad con el certificado de existencia y representación legal de la actora, su objeto social es «la prestación de servicios relativos al desarrollo de planes y programas vinculados con la seguridad social en salud»<sup>4</sup>. Además, de las pruebas aportadas al proceso se observa que la demandante prestó sus servicios a Seguros del Estado S.A., con quien suscribió un contrato de prestación de servicios<sup>5</sup> cuyo objeto se estipuló así:

**“PRIMERA-OBJETO: El objeto del presente contrato es el análisis y liquidación de cuentas correspondientes a reclamaciones por los amparos que cubre el Seguro Obligatorio de Accidentes de Tránsito. Así mismo según sea el caso, EL CONTRATISTA podrá objetar las reclamaciones en el supuesto de que se encuentre sustento jurídico idóneo, de acuerdo a las facultades que se consignan en este compromiso. PARAGRAFO- En desarrollo del objeto contractual es deber del CONTRATISTA velar por la aplicación adecuada de las disposiciones legales que rigen la materia, procurándose los medios tendientes a garantizar una oportuna actualización normativa. De otra parte el CONTRATISTA empleará su experiencia en el ramo de la manera más exhaustiva para garantizar que el finiquito de las cuentas corresponda a la realidad fáctica del siniestro, y en todo caso se ajuste a derecho. SEGUNDA – MEDIOS: EL CONTRATISTA adelantará por su cuenta y riesgo las acciones pertinentes para cumplir con la labor descrita en la Cláusula Primera, incluyendo visitas intrahospitalarias, auditorías médicas, conciliaciones de cartera con Entes del Sector Salud, y en general todas aquellas tendientes a la satisfacción del compromiso que se celebra...»** (Negrillas y subrayas fuera de texto)

---

<sup>4</sup> Fl. 13 vto. c.a.

<sup>5</sup> Fls. 16 a 18 c.a.

También obra en el expediente el acta de inicio de ejecución del contrato<sup>6</sup> en mención, en la que se lee que, reunidos, los respectivos representantes legales de las partes acordaron lo siguiente:

«Teniendo en cuenta:

(...)

-Que el SOAT es un servicio público esencial de la salud.

-Que se hace necesario cumplir adecuadamente con las exigencias de la Ley 100 de 1993 y su reglamentación, y en especial, con el principio de integralidad en los términos del literal d) del artículo 2 de dicha Ley.

-Que se debe garantizar el cubrimiento de los servicios médicos-quirúrgicos, la indemnización por incapacidad permanente y por muerte, los gastos funerarios y gastos de transporte al centro asistencial, de conformidad con el artículo 167 de la mencionada Ley, [se refiere a la Ley 100 de 1993] así como la valoración de la calidad de la atención a los pacientes y la supervisión a la debida utilización de los recursos.

- (...)

SEGUROS DEL ESTADO S.A y GRUPO SIS LTDA. acuerdan ejecutar el contrato suscrito entre las partes, bajo la modalidad de colaboración empresarial, de tal manera que **GRUPO SIS LTDA. conforma el departamento de siniestros SOAT de SEGUROS DEL ESTADO S.A. encargado de recibir y liquidar, conforme con las disposiciones legales, las reclamaciones presentadas por entidades prestadoras de servicios hospitalarios, de transporte de víctimas, de servicios funerarios y de indemnizaciones por muerte o incapacidad a personas víctimas de accidentes de tránsito. Al efecto, aporta la infraestructura física y tecnológica en la ciudad de Bogotá, y las oficinas que sean necesarias en el resto del país, para atender todo lo relativo a reclamaciones por siniestros de pólizas SOAT colocadas por SEGUROS DEL ESTADO S.A. a través de su red de distribución a nivel nacional. GRUPO SIS LTDA. aporta el personal, con el conocimiento y la experiencia requeridos para desarrollar la gestión relacionada con la atención de los beneficiarios, la auditoría médica y jurídica y la valoración y liquidación de las reclamaciones del SOAT asignando niveles de autonomía de acuerdo a los índices de siniestralidad en cada una de las regiones del territorio colombiano y en general, con el cumplimiento de las obligaciones que se consagran en la Ley 100 de 1993 y sus decretos reglamentarios. (...)**»  
(Negrillas y subrayas fuera de texto)

De las pruebas mencionadas, se establece que el GRUPO SIS firmó un contrato de prestación de servicios con la aseguradora Seguros del Estado, para analizar y liquidar las cuentas correspondientes a las reclamaciones por los amparos que cubre el Seguro Obligatorio de Accidentes de Tránsito; es decir, realiza una labor de auditoría o control para la aseguradora que, en palabras de la demandante, agiliza el desembolso de las indemnizaciones, identifica las víctimas, las lesiones y la atención del sistema hospitalario.

---

<sup>6</sup> Fls. 39 a 40 c.p.

Teniendo en cuenta que los servicios que prestó la demandante en el periodo gravable discutido tienen relación con el Seguro Obligatorio de Accidentes- SOAT, debe precisarse que 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.” (Negrillas fuera de texto)*

De acuerdo con lo anterior y contrario a lo sostenido en la sentencia objeto de salvamento, estimo que los servicios que presta el SOAT no son solo aquellos que tienen que ver con la atención hospitalaria de los pacientes afectados en accidentes de tránsito o situaciones catastróficas, pues ante todo, el SOAT es una **cuenta** en la que se administran los recursos para atender las personas víctimas de los accidentes.

Así pues, para el reconocimiento de los gastos y pagos que debe hacer la aseguradora es necesario realizar una serie de actividades administrativas, como son precisamente los que contrató Seguros del Estado con la demandante.

En ese contexto, es que debió analizarse por la Sala el servicio que presta la demandante, no como entidad que presta servicios de salud médicos resultado de accidentes de tránsito, sino que el servicio hace parte de una serie de actividades que debe realizar la aseguradora Seguros del Estado para poder reconocer las indemnizaciones que se pagan con cargo al SOAT.



Ahora bien, la decisión mayoritaria de la Sección también se sustentó en el Decreto 841 de 1998, al reglamentar la Ley 100 de 1993 y el Estatuto Tributario, en los aspectos relacionados con el Sistema General de Seguridad Social, enumeró en los artículos 1° y 2° los servicios vinculados a la seguridad social, en los siguientes términos:

**ARTICULO 1o.** *(Modificado por el artículo 1° 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. (...);

**G. Los servicios prestados por entidades de salud para atender accidentes de tránsito y eventos catastróficos.**

(...)

Para la aplicación de la norma transcrita debió tenerse en cuenta que en sentencia del 5 de febrero de 2009, Exp. 16201, la Sala inaplicó lo dispuesto en el numeral 1° del Decreto 841 de 1998, con fundamento en el artículo 476 [3] del Estatuto Tributario, por lo siguiente:

*«(...), pues, mientras la norma superior **excluye del impuesto a las ventas los servicios vinculados con la Seguridad Social de acuerdo con la Ley 100**, el citado reglamento exceptúa del IVA “Los servicios prestados por las administradoras dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad y de prima media con prestación definida”, **con lo cual modifica los requisitos de la exclusión y le quita el carácter de objetiva, facultad que sólo corresponde al legislador** (artículo 338 de la Constitución Política). En consecuencia, en el asunto sub júdice no existe fundamento jurídico para sostener que la exclusión del IVA por la prestación de servicios vinculados con la Seguridad Social sólo se aplica a las administradoras de los regímenes solidario y de prima media». (Negrillas fuera de texto)*

Lo considerado por la Sala en esa oportunidad resulta aplicable frente a lo dispuesto en el literal G del artículo 1° del Decreto 841 de 1998, toda vez que mientras la norma superior [art. 476-1 E.T.] excluye del impuesto a las ventas los **SERVICIOS VINCULADOS CON LA SEGURIDAD SOCIAL**, el reglamento [Dcto. 841/98] exceptúa del IVA «Los servicios prestados **POR ENTIDADES DE SALUD para atender accidentes de tránsito y eventos catastróficos**», con lo cual modificó los requisitos de la exclusión y le quitó el carácter de objetiva, razón suficiente para haber

inaplicado por ilegal el literal G del artículo 1º del Decreto 841 de 1998, como se hizo en la sentencia transcrita.

En esas condiciones, de la aplicación directa de lo dispuesto en el artículo 476 del Estatuto Tributario al caso concreto y del análisis de las pruebas aportadas al expediente, permitían concluir que el servicio que presta la demandante si está vinculado con el Sistema de Seguridad Social en Salud, toda vez que consiste en adelantar los trámites necesarios para que se puedan pagar las indemnizaciones y reclamaciones de los hospitales que atienden a los pacientes con cargo al SOAT, seguro que hace parte de la Seguridad Social de la Ley 100 de 1993.

En consecuencia, considero que los servicios prestados por la demandante están exceptuados del IVA y, por tanto, no era procedente la sanción por no declarar impuesta por la demandada en los actos acusados.

Con todo respeto,

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**