



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá, D.C., veintinueve (29) de septiembre de dos mil veintidós (2022)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2015-01714-01 [25102]
Demandante: COOPERATIVA EPSIFARMA
Demandado: DISTRITO CAPITAL - SECRETARÍA DE HACIENDA –
DIRECCIÓN DISTRITAL DE IMPUESTOS

Temas: ICA bimestres 2º a 6º de 2011. Suspensión del término para notificar el requerimiento especial (inspección tributaria y emplazamiento para corregir). Actividades económicas ICA. Tarifa. Ingresos no gravados con ICA

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante¹ y demandada² contra la sentencia del 9 de octubre de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, que dispuso³:

«**Primero:** Se **DECLARA** la **NULIDAD PARCIAL** de: (i) la Resolución No. 412DDI017702 del 4 de marzo de 2014, por medio de la cual el jefe de la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo liquidó oficialmente el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros correspondiente a los bimestres 2, 3, 4, 5 y 6 del año gravable 2011, y (ii) la Resolución No. DDI008140 del 12 de febrero de 2015, a través de la cual la jefe de la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídica Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos resolvió un recurso de reconsideración, en el sentido de confirmar en todas y cada una de sus partes la precitada, según lo expuesto en la parte motiva.

Segundo: Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, se: (i) declara la firmeza de las declaraciones privadas de ICA de los bimestres 2 y 3 de 2011 presentadas por la sociedad Epsifarma S.A., y (ii) se modifica la liquidación oficial de ICA de los bimestres 4, 5 y 6 de 2011 presentadas por la sociedad Epsifarma S.A. de acuerdo con la liquidación efectuada por esta Corporación, que obra en la parte motiva de esta providencia.

Tercero: Sin condena en costas.

Cuarto: En firme el presente proveído y hechas las anotaciones correspondientes, devuélvanse los antecedentes administrativos a la oficina de origen y archívese el expediente [...]».

¹ Fls. 258 a 261 c.p. 1.

² Fls. 262 a 263 c.p. 1.

³ Fls. 229 a 249 c.p. 1.



ANTECEDENTES

El 19 de mayo, el 19 de julio, el 16 de septiembre, el 18 de noviembre de 2011 y el 19 de enero de 2012, la Cooperativa EPSIFARMA presentó las declaraciones del ICA en Bogotá, por los bimestres 2°, 3°, 4°, 5° y 6° de 2011, respectivamente. Registró como actividad económica principal la correspondiente al código 51351 «comercio al por mayor de productos farmacéuticos y medicinales», cuya tarifa es del 4.14 por mil⁴.

El 23 de abril de 2013, la Oficina de Fiscalización de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá expidió el Auto de Inspección Tributaria nro. 2013EE74550 respecto del ICA de los períodos 2° a 6° del año 2011⁵. La diligencia se realizó los días 6 de junio y 3 de julio de 2013⁶.

El 25 de julio de 2013, la Oficina de Fiscalización de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá profirió el Emplazamiento para Corregir nro. 2013EE172600, en el que instó a la contribuyente para que corrigiera las declaraciones del ICA de los bimestres 2° a 6° del año 2011, en el sentido de incluir como actividades económicas las identificadas con los códigos 5136 «comercio al por mayor de equipos médicos y quirúrgicos y de aparatos ortésicos y protésicos», 5190 «comercio al por mayor de productos diversos NCP» y 52312 «comercio al por menor de productos odontológicos, artículos de perfumería, cosméticos y de tocador en establecimientos especializados», todas con tarifa del 11.04 por mil. Además, se refirió a la improcedencia de descuentos del renglón BD «deducciones, exenciones y actividades no sujetas»⁷.

El 18 de septiembre de 2013, la Oficina de Fiscalización de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá profirió el Requerimiento Especial nro. 2013EE207837, en el que le propuso a EPSIFARMA la modificación de las declaraciones del ICA de los bimestres 2° a 6° del año 2011, tras considerar, entre otras cosas que: (i) no todos los productos que se comercializaron pueden clasificarse en el código 51351 (registrado en la declaración con tarifa 4.14 por mil), sino que algunos debían catalogarse en los códigos 5136 y 52312⁸ con tarifa 11.04 por mil y (ii) parte de los ingresos producto de contratos de mandato con EPS, descontados como exentos o no sujetos no lo son por no tratarse de recursos provenientes del POS⁹.

El 18 de diciembre de 2013, el representante legal de la Cooperativa EPSIFARMA respondió el anterior requerimiento especial¹⁰.

El 4 de marzo de 2014, la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá expidió la Resolución nro. 412DDI017702 «[p]or la cual se profiere liquidación oficial de revisión a las declaraciones del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros correspondientes a los

⁴ Fls. 28 a 32 c.a. 1.

⁵ Fl. 5 c.a. 1.

⁶ Fls. 12 a 13 y 123 a 124 c.a. 1.

⁷ Fls. 189 a 190 c.a. 1.

⁸ En este acto se excluyó el código 5190, por lo que en el resumen de antecedentes no se hace referencia al mismo.

⁹ Fls. 207 a 221 c.a. 2.

¹⁰ Fls. 223 a 238 c.a. 2.



bimestres 2, 3, 4, 5 y 6 del año gravable 2011, presentadas por el contribuyente **COOPERATIVA EPSIFARMA [...]** [negrita original]. La determinación del impuesto y la sanción por inexactitud se fijó en los siguientes valores por bimestre¹¹:

BIM.	IMPUESTO DECLARADO	IMPUESTO DETERMINADO	MAYOR VALOR	SANCIÓN POR INEXACTITUD (160%)
2- 2011	37.697.000	427.993.000	390.296.000	624.474.000
3- 2011	41.461.000	392.516.000	351.055.000	561.688.000
4- 2011	22.163.000	373.492.000	351.329.000	562.126.000
5- 2011	23.293.000	422.128.000	398.835.000	638.136.000
6- 2011	24.020.000	386.975.000	362.955.000	580.879.000 ¹²

El 20 de mayo de 2014, el apoderado de la contribuyente interpuso recurso de reconsideración contra la anterior liquidación oficial¹³.

El 12 de febrero de 2015, la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá decidió el recurso de reconsideración mediante la Resolución nro. D.D.I. - 008140, en el sentido de confirmar el acto recurrido¹⁴.

DEMANDA

La Cooperativa EPSIFARMA, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011, formuló las siguientes pretensiones¹⁵:

«I. PRETENSIONES

1. Que se declare la nulidad total de la Resolución D.D.I. – 008140 del 12 de febrero de 2015, notificada mediante Edicto el día 7 de mayo de 2015, proferida por la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección de Impuestos Distritales y mediante la cual se resuelve recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión, mediante la cual se decide confirmar la Liquidación Oficial de Revisión No. 412DDI017702 del 4 de marzo de 2014, a nombre de la COOPERATIVA EPSIFARMA S.A. (sic).

2. Que se declare la nulidad total de la Liquidación Oficial de Revisión No. 412DDI017702 del 4 de marzo de 2014, proferida por la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección de Impuestos Distritales, con respecto a las declaraciones del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros por los bimestres 2, 3, 4, 5 y 6 de la vigencia fiscal 2011, liquidando un mayor impuesto a pagar por parte de la COOPERATIVA EPSIFARMA S.A. (sic).

3. Que como consecuencia de la declaratoria anterior y a título de restablecimiento del derecho se declare la firmeza de la presentación de las declaraciones de ICA del año gravable 2011 de los bimestres 2, 3, 4, 5 y 6».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículo 48 de la Constitución Política

¹¹ Fls. 240 a 258 c.a. 2.

¹² En este rubro está incluida la suma de \$151.000 por sanción de corrección. Fl. 257 c.a. 2.

¹³ Fls. 263 a 293 c.p. 2.

¹⁴ Fls. 338 a 351 c.a. 2.

¹⁵ Fls. 2 a 3 c.p. 1.



- Artículos 2142, 2158 y 2177 del Código Civil
- Artículos 647 y 730 (numerales 2 y 3) del Estatuto Tributario
- Artículos 864 y 884 del Código de Comercio
- Artículos 156 (literal c.), 162, 177 y 185 de la Ley 100 de 1993

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente¹⁶:

1. Cambio de tarifa de los ingresos por concepto de insumos médico – quirúrgicos, odontológicos y ortopédicos, «que se encuentran en la actualidad gravados con ICA»¹⁷ a la tarifa del 4.14 por mil (Código 51351), y que la Administración exige se hagan a la tarifa del 11.04 por mil (Códigos 5136 y 52312)

Expuso que EPSIFARMA comercializa «*productos farmacéuticos*» destinados a la recuperación de la salud humana que se clasifican en el código 51351 «*comercio al por mayor de productos farmacéuticos y medicinales*» con una tarifa del 4.14 por mil. Indicó que las facturas aportadas como prueba dan cuenta de que los ingresos generados por la venta de insumos como: guantes, jeringas, tornillos, amalgamas, fresas, entre otros, se catalogaron en el citado código.

Agregó que la cooperativa no comercializa al por mayor equipos médicos, aparatos ortésicos y protésicos, ni odontológicos, y no existen facturas por esos conceptos. Aclarando que son diferentes los equipos médicos quirúrgicos (sillas de ruedas, equipos rayos X, glucómetros, etc.), los odontológicos (monturas, prótesis dentales, retenedores, etc.) y los insumos o instrumentos (guantes, gasas, batas, ropa, isodine, agujas, tijeras, cepillos, resinas, placas, etc.).

Puntualizó que lo que vende no puede considerarse como equipos médicos, ni como artículos de perfumería, cosméticos o similares, que diera lugar a su clasificación en los códigos 5136 «*comercio al por mayor de equipos médicos y quirúrgicos y de aparatos ortésicos y protésicos*» y 52312 «*comercio al por menor de productos odontológicos, artículos de perfumería, cosméticos y de tocador en establecimientos especializados*» todos con tarifa del 11.04 por mil, como lo concluyó la Administración en los actos demandados.

2. Desconocimiento de la suma de \$345.312.066.000 por concepto de actividades no sujetas declarada en los bimestres 2° a 6° de 2011 (renglón BD)

Explicó que los ingresos se derivan de la ejecución de contratos de mandato oculto o sin representación, celebrados entre EPSIFARMA (mandatario) y diferentes EPS (mandantes), para la gestión del suministro y administración de medicamentos e insumos, actividad que corresponde legalmente a las EPS, pero que pueden transferirse a un tercero. Aclaró que, por lo anterior, no existe contrato comercial de compra de medicamentos entre las EPS y la cooperativa.

Mencionó que EPSIFARMA actúa por orden de la EPS para cumplir el contrato de mandato, por lo tanto, se puede trasladar la exención al corresponder a una labor propia de la EPS, lo que advierte, no ocurriría si se tratara de un objeto contractual de comercialización.

¹⁶ Fls. 13 a 43 c.p. 1.

¹⁷ Así se indicó en el título del cargo de violación. Se entiende que es para la fecha de presentación de la demanda.



Indicó que EPSIFARMA solicita el reembolso mediante facturación conforme a las unidades requeridas y según el costo definido en el contrato, lo que acredita que no es un simple abastecedor, sino un mandatario de la EPS que ayuda en la selección de proveedores.

Señaló que en la base gravable del ICA de los períodos en discusión no se incluyeron los ingresos producto de la ejecución de los contratos de mandato, porque los recursos de las EPS son de naturaleza parafiscal (salud) que no pueden destinarse a fines diferentes del sector, y no se gravan con el ICA.

Anotó que las normas que regulan el sistema de seguridad social contemplan la provisión de medicamentos esenciales en presentación genérica, pero no es del resorte directo de las EPS el suministro de los mismos a los usuarios, por lo tanto, EPSIFARMA para dar cumplimiento a uno de los fines de las EPS cumple la labor especializada de suministro. Precisó que lo anterior se acredita con el objeto social de la cooperativa.

Puso de presente que el Distrito Capital durante otra actuación administrativa adelantada contra EPSIFARMA por el ICA del año 2005, en la que se pretendía gravar los ingresos de las operaciones celebradas con las EPS, consideró, entre otras cosas que, «los ingresos obtenidos en desarrollo de la actividad de suministro de medicamentos esenciales a los afiliados al plan obligatorio de salud, no pueden estar gravados con ningún impuesto por tratarse de recursos parafiscales»¹⁸. Por lo anterior, solicitó que, en aplicación de los principios de confianza legítima y seguridad jurídica, este proceso se resuelva de igual forma que el otro.

3. Indebida notificación del requerimiento especial. Firmeza de las declaraciones

Manifestó que el requerimiento especial se notificó indebidamente, pues la diligencia no se realizó por medio de una empresa de correo certificado, sino directamente por la entidad mediante entrega en la dirección de la cooperativa con sello de recibido el 18 de septiembre de 2013.

Precisó que, al no llevarse a cabo la notificación por la empresa de correos, se «transforma en una notificación personal»¹⁹ que debió efectuarse al representante legal de la contribuyente, y como no ocurrió así, no puede entenderse notificado el acto en la fecha de recibido. Sostuvo que la notificación del requerimiento en forma indebida configura las causales de nulidad previstas en los numerales 2 y 3 del artículo 730 del ET²⁰.

Adujo que el requerimiento especial se entiende notificado por conducta concluyente el 20 de octubre de 2013, cuando se radicó la respuesta al mismo, fecha para la cual, había operado la firmeza de todos los bimestres cuestionados.

¹⁸ Resolución nro. DDI-008263 del 25 de marzo de 2009. Fl. 32 c.p. 1.

¹⁹ Fl. 36 c.p. 1.

²⁰ «**Artículo 730. Causales de nulidad.** Los actos de liquidación de impuestos y resolución de recursos, proferidos por la Administración Tributaria, son nulos: [...]»

2. Cuando se omita el requerimiento especial previo a la liquidación de revisión o se pretermita el término señalado para la respuesta, conforme a lo previsto en la ley, en tributos que se determinan con base en declaraciones periódicas.

3. Cuando no se notifiquen dentro del término legal [...]».



Puntualizó que, aún sin considerar la falta de notificación del requerimiento especial, el 2° bimestre del año 2011 estaba en firme para el 18 de septiembre de 2013 cuando se entregó el correo, pues el vencimiento del plazo para declarar era el 19 de mayo de 2011, y los dos años de firmeza transcurrían hasta el 19 de mayo de 2013. Como el 13 de abril de 2013 se notificó el auto de inspección tributaria, el plazo se extendía hasta el 19 de agosto de 2013.

Sostuvo que el 25 de julio de 2013 se profirió el emplazamiento para corregir, lo que en principio suspende el término de firmeza por un mes, pero como el acto no se notificó, no surtió efectos. Aclaró que el envío para notificar el emplazamiento por correo fue devuelto por la causal «*dirección no existe*», pese a que aquella a la que se remitió el acto coincide con la del contribuyente, lo que significa que la devolución es imputable a la Administración y debió intentar nuevamente la notificación por correo, no obstante, no hay prueba de ello.

4. Ausencia de hecho gravado

Insistió en los argumentos sobre el contrato de mandato y, además, manifestó que los particulares también componen el sector salud y las EPS necesariamente deben contratar para desarrollar el objeto prestacional del servicio de salud, que fue lo que ocurrió con EPSIFARMA para que entregara los medicamentos.

Destacó que el ICA se causa por el ejercicio de las actividades gravadas directa o indirectamente y, en este caso, el mandante entrega los medicamentos a nombre y cuenta de la EPS, es decir, que es ella quien realiza de forma indirecta la actividad que, en todo caso, no está gravada.

Anotó que la provisión de medicamentos esenciales en su presentación genérica corresponde a una gestión que hace parte de la prestación del plan obligatorio de salud (POS) y del sistema de seguridad social integral en salud.

5. Violación del artículo 647 del ET. Imposición de la sanción por inexactitud a un hecho que no la genera

Manifestó que no procede la sanción por inexactitud por cuanto no hay ocultamiento de cifras, maniobras fraudulentas u omisión de hechos que conduzcan a un menor impuesto, supuestos que describe el artículo 647 del ET para la configuración de la pena; por el contrario, existe una diferencia de criterios que impide su imposición.

OPOSICIÓN

El **Distrito Capital - Secretaría de Hacienda** se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en lo siguiente²¹:

Manifestó que la norma que rige en materia de aplicación de códigos de actividades y tarifas para el ICA en el Distrito Capital es la Resolución 219 de 2004, que tuvo como

²¹ Fls. 145 a 159 vto. c.p.1.



referente la clasificación CIU Revisión 3 A.C., con las respectivas adaptaciones y homologaciones para ajustarla a los requisitos del ente territorial.

Por consiguiente, señaló que el código 52312 comprende el «comercio al por menor de productos odontológicos, artículos de perfumería, cosméticos de tocador, en establecimientos especializados», clase que incluye, entre otros, «el comercio al por menor de productos para uso odontológico, instrumentos médicos y quirúrgicos, artículos de uso ortésico y protésico, como por ejemplo: férulas, plantillas, cabestrillos, tobillera, etc.».

Agregó que en el código 5136 se clasifica el «comercio al por mayor de equipos médicos y quirúrgicos y de aparatos ortésicos y protésicos» y esta clase incluye «el comercio al por mayor de equipos, instrumentos y dispositivos médicos y de aparatos ortésicos y protésicos».

Indicó que, de la visita realizada en virtud del auto de inspección tributaria, de los balances de prueba, de las facturas y de los contratos celebrados entre EPSIFARMA y las EPS Cruz Blanca, Cafesalud y Saludcoop, se evidenció que la contribuyente comercializó material odontológico, ortopédico, quirúrgico, de radiología, de laboratorio clínico y dispositivos médicos.

Por lo tanto, aseguró que existiendo unos códigos específicos que agrupan la comercialización de los citados productos, no puede el contribuyente catalogarlos en un código equivocado bajo la consideración que son productos médicos y/o farmacéuticos. Además, cuando un mismo contribuyente realiza varias actividades con diferentes tarifas, debe determinar la base gravable por cada una de ellas.

Afirmó que la demandante no es una EPS o una IPS que pertenezca al sistema general de seguridad social, sino que es una entidad de economía solidaria que realiza actos de comercio con las EPS para proveer mercancías, ingresos por ese concepto que están gravados por tratarse de una actividad comercial y de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital.

Señaló que, de aceptarse la no sujeción al ICA de los ingresos por la prestación de servicios de salud, la beneficiaria sería la EPS o IPS, pero no el contratista de estas últimas o un tercero. Además, tal exención no se puede trasladar por el hecho de abastecer a las entidades pertenecientes al sistema de salud.

Destacó que las condiciones para no ser sujeto del ICA, en el presente caso, son: (i) ser una entidad adscrita o perteneciente al sistema nacional de salud y (ii) la prestación de un servicio de salud, presupuestos que no cumple la demandante.

Manifestó que independiente del manejo contable de los hechos económicos que realiza la cooperativa, en el proceso se demostró la compra y venta de productos cuyos ingresos deben conformar la base gravable del tributo. Agregó que no se probó que las deducciones de la base gravable son las permitidas por la ley.

Expuso que el presente estudio de legalidad se realiza con base en la normativa aplicable a los hechos económicos aquí estudiados y, no hay fundamento legal que obligue a la Administración a decidir de acuerdo con otros casos, puesto que cada uno es diferente y no puede aplicarse por analogía una decisión de otro caso similar.



Precisó que la notificación del requerimiento especial se realizó en debida forma por correo el 18 de septiembre de 2013, pues se envió a la dirección correcta y fue recibida por el contribuyente. Además, no existe norma que exija que el requerimiento se notifique personalmente.

Indicó que en el presente caso procede la sanción por inexactitud pues se configura de forma objetiva una de las causales, como es que la demandante omitió incluir ingresos en la base gravable del impuesto y aplicó una tarifa inferior a la que correspondía.

AUDIENCIA INICIAL

El 12 de septiembre de 2017, se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011²². En dicha diligencia no se advirtieron irregularidades procesales, nulidad, excepciones o medidas cautelares que debieran ser declaradas. El litigio se concretó en determinar la legalidad de los actos demandados.

Por otra parte, se tuvieron como pruebas las aportadas con la demanda y la contestación. Se corrió traslado a las partes para alegar de conclusión y al Ministerio Público para que emitiera concepto.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", en la sentencia apelada anuló parcialmente los actos administrativos demandados y a título de restablecimiento del derecho declaró la firmeza de las declaraciones del ICA de los bimestres 2° y 3° del año 2011, y modificó la liquidación oficial de los bimestres 4°, 5° y 6° del mismo año en lo que atañe a la sanción por inexactitud, sin condenar en costas, con fundamento en lo siguiente²³:

Aseguró que la notificación por correo del requerimiento especial se realizó en debida forma el 18 de septiembre de 2013, fecha en la que se entregó y recibió el correo en la dirección para notificaciones informada por la contribuyente.

Señaló que las declaraciones del ICA de los bimestres 2° y 3° del año 2011 eran inmodificables, porque para la fecha en la que se notificó el emplazamiento para corregir, acto que suspende un mes el término de firmeza (14 de agosto de 2013), y el requerimiento especial (18 de septiembre de 2013), ya habían vencido los dos años de firmeza de cada declaración (19 de mayo y 19 de julio de 2013).

Manifestó que los contratos de gestión para suministro suscritos entre la demandante y las EPS, las facturas, los movimientos de inventarios, los balances de prueba y las visitas administrativas, demostraban la percepción de ingresos por la comercialización de insumos farmacéuticos, médico quirúrgicos, de laboratorio clínico, material odontológico y de ortopedia, que son diferentes a los recibidos por la venta de productos

²² FIs. 200 a 206 c.p. 1.

²³ FIs. 229 a 249 voto. c.p. 1.



medicinales y farmacéuticos, por lo que era procedente la reclasificación de la tarifa que hizo la entidad demandada.

Precisó que de acuerdo con la jurisprudencia de esta Sección²⁴, para que opere la desgravación del ICA de los ingresos derivados de actividades relacionadas con la salud humana, se requiere que el contribuyente sea una entidad integrante del sistema general de seguridad social en salud, y que los ingresos percibidos por ese contribuyente correspondan a recursos de la seguridad social destinados a la finalidad del mismo.

Indicó que, de acuerdo con el objeto social de la demandante y la suscripción de contratos de gestión de suministro y administración de medicamentos con algunas EPS, no se acreditaron los presupuestos que establece la jurisprudencia para ser beneficiaria de la exención, además que, la suscripción de esos contratos no cambia su naturaleza jurídica ni la convierte en parte del sistema de seguridad social.

Por último, consideró que en el presente caso no existe una diferencia de criterios por lo que procede la sanción por inexactitud, sin embargo, en aplicación del principio de favorabilidad de la Ley 1819 de 2016 la redujo al 100%.

RECURSO DE APELACIÓN

La **parte demandante**²⁵ cuestionó la decisión del *a quo* en torno a la aplicación de la tarifa, pues a su juicio, de las pruebas documentales que obran en el expediente no se concluye que se recibieron ingresos por la comercialización de productos de odontología, laboratorio y ortopedia.

Por el contrario, afirmó que algunas de las facturas que tomó como muestra el tribunal corresponden a la venta, por ejemplo, de «*solución para inyección en jeringa prellena x 25 mg*» y «*diovan vlsartan, gragea de 80 mg*», productos que se catalogan como medicamentos.

Manifestó que lo dicho por la persona que atendió la visita de la Administración coincide con lo que establece el objeto social, sin embargo, ello no es prueba de que haya comercializado ese tipo de productos. Agregó que no hay facturas que den cuenta de la venta de esas mercancías, pero de aceptarse que existen, aplicaría la tarifa por cada actividad (art. 54 del Decreto 352 de 2002), y no una tarifa superior de forma indiscriminada.

Aseguró que no se valoró en forma adecuada el «*contrato de suministro*» de medicamentos suscrito entre EPSIFARMA y algunas EPS que, a su parecer, no es otra cosa que un «*contrato de mandato*».

Sostuvo que el tribunal de forma acertada aludió a la sentencia del 4 de abril de 2019, Exp. 20204²⁶ de esta Corporación, en la que se precisó que la desgravación del ICA

²⁴ Sentencia del 4 de abril de 2019, Exp. 20204, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

²⁵ Fls. 258 a 261 c.p. 1.

²⁶ C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



opera para entidades que hagan parte del sistema general de seguridad social en salud, y a renglón seguido indicó que la demandante no integraba el citado grupo de entidades.

Frente a lo anterior, explicó que no se pretende hacer pasar a EPSIFARMA como un organismo del sistema de seguridad social en salud, sino que se tenga en cuenta que el convenio de suministro se traduce en un contrato de mandato, en virtud del cual se actuó en nombre de las EPS, entidades que hacen parte del sistema de salud y son beneficiarias de la exención.

Por último, solicitó que se revoque la sanción por inexactitud, la cual, si bien fue recalculada en desarrollo del principio de favorabilidad, resulta improcedente al existir el contrato de mandato con las diferentes EPS.

La **entidad demandada**²⁷ indicó que el tribunal no tuvo en cuenta la expedición y notificación del auto de inspección tributaria, que suspende el término de firmeza por tres meses, el que sumado al mes de suspensión con ocasión del emplazamiento para corregir extienden el límite para notificar el requerimiento hasta el 19 de septiembre y 19 de noviembre de 2013 y, comoquiera que ese acto se notificó el día 18 del mismo mes y año (un día antes), las declaraciones de los bimestres 2° y 3° no estarían en firme.

De otra parte, dijo que respeta los principios constitucionales y legales, por lo que no se opone a la reducción de la sanción por inexactitud en aplicación del principio de favorabilidad.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** no se pronunció en esta etapa procesal.

La **demandada**²⁸ reiteró los argumentos del recurso de apelación.

El Ministerio Público²⁹ advirtió que no están en firme las declaraciones de los bimestres 2° y 3° del año 2011, porque al practicarse la inspección tributaria y notificarse el emplazamiento para corregir se extendió el plazo para notificar el requerimiento especial hasta el 19 de septiembre y el 19 de noviembre de 2013, respectivamente, y como esta se realizó el 18 de septiembre de 2013, es oportuna.

En cuanto a la tarifa, sostuvo que la contabilidad (movimiento de inventario y balances de prueba), la actividad comercial de la empresa y los contratos de suministro demuestran la percepción de ingresos por concepto de insumos quirúrgicos, odontológicos y ortopédicos que están gravados a la tarifa del 11.04 por mil.

Señaló que la demandante pretende aplicar la exención con la presentación de algunas facturas de medicamentos y aseveraciones no soportadas probatoriamente, ni convincentes en su contenido. Por lo que es improcedente el beneficio.

²⁷ FIs. 262 a 263 c.p. 1.

²⁸ FIs. 17 a 18 c.p. 2.

²⁹ Índice 15 de SAMAI.



Por lo anterior, solicitó revocar parcialmente la sentencia, para en su lugar, excluir del restablecimiento del derecho la declaratoria de firmeza de los bimestres 2° y 3° del año 2011.

CONSIDERACIONES

Decide la Sala sobre la legalidad de la Resolución nro. 412DDI017702 del 4 de marzo de 2014, por medio de la cual la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá profirió liquidación oficial a las declaraciones del ICA de los bimestres 2° a 6° del año 2011, presentadas por EPSIFARMA, y de la Resolución nro. D.D.I. – 008140 del 12 de febrero de 2015, mediante la cual la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá decidió el recurso de reconsideración, en el sentido de confirmar el acto recurrido.

En los términos de los recursos de apelación interpuestos por las partes, se debe determinar: (i) si el requerimiento especial, respecto de los bimestres 2° y 3° del año 2011, se notificó oportunamente, por haber operado la ampliación del término con ocasión de la inspección tributaria. De resolverse lo anterior afirmativamente, se analizará: (ii) si EPSIFARMA comercializó y obtuvo ingresos de productos clasificados en los códigos 5136 y 52312 con tarifa del 11.04 por mil, (iii) si es improcedente el desconocimiento de ingresos por actividades no sujetas, respecto de los contratos celebrados entre la demandante y las EPS y (iv) si es procedente el levantamiento de la sanción por inexactitud.

Requerimiento especial. Inspección Tributaria. Emplazamiento para corregir. Firmeza declaraciones. Reiteración de jurisprudencia³⁰

Los artículos 705³¹ y 714³² del Estatuto Tributario, vigentes durante los períodos fiscalizados³³, establecen el término general de firmeza de las declaraciones tributarias, al señalar que el requerimiento especial se debe notificar «*dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar. Cuando la declaración inicial se haya presentado de forma extemporánea, los dos (2) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma*», y que la declaración tributaria «*quedará en firme, si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial*».

Por su parte, el artículo 706 ibídem dispone que el término para notificar el requerimiento especial se suspende cuando: (i) se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decrete, (ii) se practique inspección tributaria a solicitud del contribuyente, responsable,

³⁰ Sentencia del 11 de noviembre de 2021, Exp. 24289, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

³¹ Aplicable por disposición del artículo 97 del Decreto 807 de 1993.

³² Coincide con lo previsto en el artículo 24 del Decreto 807 de 1993.

³³ Los artículos 705 y 714 del ET fueron modificados, en su orden, por los artículos 276 y 277 de la Ley 1819 de 2016, en el sentido de fijar, de forma general, el plazo en tres (3) años.



agente retenedor o declarante, mientras dure la inspección y (iii) durante el mes siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir.

En el caso particular, la causal de suspensión se refiere a la indicada en el numeral (i), comoquiera que la **inspección tributaria** decretada durante la actuación administrativa fue de oficio.

La **inspección tributaria**, es definida como «un medio de prueba autónomo por medio del cual la administración puede constatar personalmente los hechos que se controvierten. Adicionalmente, es un medio para incorporar y recaudar otros medios de prueba»³⁴.

Sobre el momento a partir del cual se entiende suspendido el término para notificar el requerimiento especial, la Sección³⁵ ha considerado que «se suspende a partir de la fecha de la notificación del auto que la decreta por un lapso fijo de 3 meses, no prorrogable pero tampoco sujeto a disminución», y que se «descarta de plano la posibilidad de que se entienda que el término se suspende en el momento en el que inicie la práctica de la diligencia».

En cuanto a los requisitos para que opere la suspensión de dicho término, la Sección³⁶ ha precisado que «la simple notificación del auto de inspección tributaria no basta para suspender el término de notificación del requerimiento especial, sino que deben recaudarse pruebas de forma efectiva y real».

De esta manera, la suspensión del término para notificar el requerimiento especial se condiciona a la existencia real de la **inspección tributaria**, de modo que, mientras los comisionados o inspectores no inicien las actividades propias de su encargo, acordes con el artículo 779 del ET, no puede entenderse realizada la diligencia ni suspendido el término de notificación del acto preparatorio.

Ahora, otra de las causales de suspensión del término de notificación del requerimiento especial, es la notificación del **emplazamiento para corregir**, en cuyo caso el plazo se extiende un mes (inc. 3, art. 706 del ET).

De conformidad con el artículo 685 del ET³⁷, el **emplazamiento para corregir** es un acto facultativo de la Administración que no resulta obligatorio o indispensable en el proceso de determinación del tributo, y procede cuando existen indicios de inexactitud en la declaración privada.

Como lo ha sostenido la Sección³⁸ el referido emplazamiento forma parte de la etapa persuasiva que se adelanta con posterioridad a la presentación de la declaración

³⁴ Sentencias del 31 de mayo de 2018, Exp. 20558, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez y del 18 de julio de 2018, Exp. 21043, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

³⁵ Sentencia del 27 de agosto de 2019, Exp. 21027, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez en la que se reiteró la sentencia del 26 de marzo de 2009, Exp. 16727, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

³⁶ Sentencia del 26 de marzo de 2009, Exp. 16727, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia reiterada en sentencias del 21 de agosto de 2019, Exp. 21027 y del 23 de julio de 2020, Exp. 24009, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, y del 29 de julio de 2021, Exp. 24507, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

³⁷ Aplicable por remisión del artículo 85 del Decreto 807 de 1993. «**Artículo 685. Emplazamiento para corregir.** Cuando la Administración de Impuestos tenga indicios sobre la inexactitud de la declaración del contribuyente, responsable o agente retenedor, podrá enviarle un emplazamiento para corregir, con el fin de que dentro del mes siguiente a su notificación, la persona o entidad emplazada, si lo considera procedente, corrija la declaración liquidando la sanción de corrección respectiva de conformidad con el artículo 644. La no respuesta a este emplazamiento no ocasiona sanción alguna.

<Inciso adicionado por el artículo 47 de la Ley 49 de 1990. El nuevo texto es el siguiente:> La administración podrá señalar en el emplazamiento para corregir, las posibles diferencias de interpretación o criterio que no configuran inexactitud, en cuyo caso el contribuyente podrá realizar la corrección sin sanción de corrección en lo que respecta a tales diferencias».

³⁸ Sentencia del 5 de marzo de 2015, Exp. 19382, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, reiterada en sentencia del 14 de junio de 2018, Exp. 21029, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



tributaria, y tiene por objeto promover el cumplimiento voluntario de la obligación de declarar en debida forma, pues «se instituye, de una parte, como una oportunidad que la ley le brinda al contribuyente para enmendar las inexactitudes que habría podido cometer en el denuncia tributario, y de otra, como una oportunidad que tiene la administración para persuadir al contribuyente de que tribute en debida forma para, así, evitarse un pleito oneroso por las cuantiosas sanciones que se derivan por el incumplimiento del deber de declarar en debida forma».

En cuanto a los efectos de la suspensión cuando en una misma actuación administrativa se dispone la realización de la inspección tributaria y se notifica emplazamiento para corregir, la Sección ha indicado que «si se emplaza para corregir estando en curso una inspección tributaria o finalizada esta diligencia, ese emplazamiento no suspende el plazo preclusivo que tiene la administración tributaria para notificar el requerimiento especial, ni modifica las condiciones en que puede corregirse el denuncia tributario después de haberse decretado la inspección tributaria», pues dicho emplazamiento «no tiene la virtud de suspender un plazo que ya está suspendido» y «no hay razón que justifique ampliar por un mes más, de una parte, el plazo que la legislación tributaria prevé para que el contribuyente corrija en las condiciones favorables anteriormente anotadas y, de otra, el plazo que la administración tributaria tiene para notificar el requerimiento especial, en este caso, en detrimento de las condiciones en que debe exigirse el cumplimiento de la obligación tributaria»³⁹.

También se ha precisado que, atendiendo la naturaleza del **emplazamiento para corregir**, su razón de ser desaparece cuando se notifica con posterioridad a la práctica de la inspección tributaria, la cual ocurre en la etapa conminatoria de la actuación administrativa, pues la Administración no actúa con fundamento en indicios de inexactitud, sino en elementos probatorios que pudo verificar directamente y que, en tal evento, dicho emplazamiento no suspende el término preclusivo para notificar el requerimiento especial⁴⁰.

De lo anterior se concluye que, si el **emplazamiento para corregir** se expide durante o después de la práctica de la inspección tributaria, no suspende el término preclusivo con que cuenta la Administración para notificar el requerimiento especial.

En el expediente se encuentran probados los siguientes hechos, en relación con los bimestres 2° y 3° del año 2011, cuya firmeza discute la demandada:

Los días 19 de mayo y 19 de julio de 2011, la Cooperativa EPSIFARMA presentó las declaraciones del ICA en Bogotá por los bimestres 2° y 3° de 2011, respectivamente⁴¹.

Las anteriores declaraciones se presentaron el día en que vencía el plazo para declarar los respectivos bimestres, según el artículo 2 de la Resolución SHD-000556 del 30 de diciembre de 2010⁴².

El 23 de abril de 2013, la Oficina de Fiscalización de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá expidió el

³⁹ *Ibidem*.

⁴⁰ Cfr. la sentencia del 14 de junio de 2018, Exp. 21029, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁴¹ Fls. 28 a 29 c.a. 1.

⁴² «Por la cual se establecen los lugares, plazos y descuentos para la presentación de las declaraciones tributarias y el pago de los impuestos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos».



Auto de Inspección Tributaria nro. 2013EE74550 respecto del ICA de los períodos 2° a 6° del año 2011⁴³. El acto administrativo se notificó por correo el 29 de abril de 2013⁴⁴.

Con fundamento en el anterior auto de inspección tributaria, los días 6 de junio y 3 de julio de 2013⁴⁵, se practicaron visitas administrativas a EPSIFARMA, en las que se indagó sobre la actividad económica, clientes, jurisdicciones donde declara el ICA, contratos, facturación, productos que comercializa, entre otros asuntos. En ambas diligencias se entregaron los siguientes documentos: las declaraciones tributarias (ICA, IVA y renta), el balance de prueba de los bimestres 2° a 6° del año 2011, facturas de venta, soportes de descuentos, detalle de productos facturados, etc. Por su parte, los funcionarios que practicaron las visitas requirieron la siguiente información: muestras de facturas originales, listado de productos por línea, balance de prueba detallado por municipio, cuadro explicativo de ingresos, deducciones, exenciones y actividades no sujetas, entre otros.

El 25 de julio de 2013, la Oficina de Fiscalización de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá profirió el Emplazamiento para Corregir nro. 2013EE172600, en el que instó a la contribuyente para que corrigiera las declaraciones del ICA de los bimestres 2° a 6° del año 2011. Según lo considerado por el Tribunal, ese acto se notificó por correo el 14 de agosto de 2013, decisión no cuestionada.

El 18 de septiembre de 2013, la Oficina de Fiscalización de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá profirió el Requerimiento Especial nro. 2013EE207837, en el que le propuso a EPSIFARMA la modificación de las declaraciones del ICA de los bimestres 2° a 6° del año 2011. Frente a la notificación del requerimiento se precisa que, según lo resuelto por el tribunal, que no fue objeto de apelación, el acto administrativo se notificó por correo el 18 de septiembre de 2013.

De las pruebas analizadas, se tiene que el Distrito Capital en efecto llevó a cabo la diligencia de inspección tributaria respecto de los bimestres fiscalizados, y de ello da cuenta las visitas administrativas y la documentación (contable, comercial y fiscal) que se recaudó, por lo que resulta procedente la suspensión de tres (3) meses prevista en el artículo 706 del ET, que como lo advirtió la entidad en el recurso de apelación, no fue tenido en cuenta por el *a quo*.

Advierte la Sala que, en el caso particular, antes de que vencieran los tres (3) meses de duración de la inspección tributaria (desde el 29 de abril de 2013 – notificación– hasta el 29 de julio siguiente), se profirió el emplazamiento para corregir (25 de julio de 2013, notificado el 14 de agosto del mismo año). Situación que como quedó expuesto en precedencia, no tiene la virtualidad de suspender por el término de un (1) mes más la notificación del requerimiento especial.

Por el anterior motivo, la contabilización del término de suspensión para notificar el requerimiento especial solo se hará atendiendo al plazo de tres (3) meses indicado para cuando se realiza de oficio la inspección tributaria.

⁴³Fl. 5 c.a. 1.

⁴⁴Fl. 5 vto. c.a. 1.

⁴⁵Fls. 12 a 13 y 123 a 124 c.a. 1.



En consecuencia, la suspensión de tres (3) meses prevista en el artículo 706 del ET para notificar el requerimiento especial por los bimestres 2º⁴⁶ y 3º⁴⁷ del 2011 (que discute la demandada), que en principio fenecía el 19 de mayo y el 19 de julio de 2013, se extendió con ocasión de la inspección tributaria hasta el 19 de agosto y 19 de octubre de 2013, respectivamente.

Comoquiera que el requerimiento se tuvo por notificado el 18 de septiembre de 2013, se concluye que esa actuación fue extemporánea tratándose del 2º bimestre del año 2011, y oportuna frente al 3º bimestre del mismo año. Por lo anterior, **prospera parcialmente** el cargo de apelación formulado por la entidad demandada y, en consecuencia, se revocará la firmeza de la declaración del ICA del 3º bimestre de 2011, declarada por el tribunal.

Por lo tanto, en lo que atañe al fondo del asunto, el análisis de la Sala se efectuará sobre los períodos fiscalizados cuya firmeza no operó (3º a 6º del año 2011).

Ajuste tarifa. Actividades económicas clasificadas en los códigos 5136 y 52312 con tarifa del 11.04 por mil, respecto de los productos comercializados por EPSIFARMA

Conforme con el artículo 32 del Decreto 352 de 2002⁴⁸, el hecho generador del impuesto de industria y comercio es el ejercicio de cualquier actividad industrial, **comercial** o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital, ya sea que se cumpla de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimiento de comercio o sin ellos.

El artículo 34 *ibídem*, define que es **actividad comercial** sometida a imposición, «la destinada al expendio, compraventa o distribución de bienes y mercancías, tanto al por mayor como al por menor y las demás actividades definidas como tales por el Código de Comercio⁴⁹, siempre y cuando no estén consideradas por la ley como actividades industriales o de servicios».

El Acuerdo 065 de 2002 (art. 3)⁵⁰ establece las tarifas del ICA según las actividades económicas industriales, comerciales o de servicios. Tratándose de las comerciales las clasifica en cuatro grupos (tres específicos según el tipo de producto, y uno residual), de la siguiente forma:

«Artículo 3. Tarifas del impuesto de industria y comercio. Las tarifas del impuesto de industria y comercio según la actividad son las siguientes y serán aplicables a partir de la entrada en vigencia del presente Acuerdo:

b. Actividades Comerciales

**Tarifa año 2003 y sig.
Por mil**

*Venta de alimentos y productos agrícolas en bruto;
venta de textos escolares y libros (incluye cuadernos*

⁴⁶Declaración 2º bimestre presentada el 19 de mayo de 2011.

⁴⁷Declaración 3º bimestre presentada el 19 de julio de 2011.

⁴⁸En concordancia con los artículos 32 de la Ley 14 de 1983, 195 del Decreto Ley 133 de 1986 y 154 del Decreto Ley 1421 de 1993.

⁴⁹La expresión “y las demás definidas como tales por el Código de Comercio” del artículo 35 de la Ley 14 de 1983, fue declarada exequible por la Corte Constitucional en sentencia C-121 de 2006.

⁵⁰La anterior clasificación se adoptó en el artículo 53 del Decreto 352 de 2002.



escolares); venta de drogas y medicamentos	4,14
<i>Venta de madera y materiales para construcción; venta de automotores (incluidas motocicletas)</i>	6,9
<i>Venta de cigarrillos y licores; venta de combustibles derivados del petróleo y venta de joyas</i>	13,8
Demás actividades comerciales	11,04 » [Destaca la Sala].

Debe precisarse que, en el caso del Distrito Capital, la Resolución 1195 de 1998⁵¹ acogió la Clasificación Industrial Uniforme CIIU (Revisión 3 A.C.) como herramienta para la codificación de la clasificación de las actividades económicas para el ICA, posición ratificada en la Resolución 219 de 2004⁵².

En la citada resolución se codificaron las actividades comerciales que estableció el artículo 3 del Acuerdo 65 de 2002, se agruparon las tarifas en cuatro códigos, así: 201 (4.14 por mil), 202 (6.9 por mil), 203 (13.8 por mil) y 204 (11.4 por mil) que corresponden con los códigos y descripción de las actividades según el CIIU.

Los códigos de actividad económica que se discuten en el presente asunto (51351 utilizado por el contribuyente, y 52312 y 5136 contenidos en la liquidación oficial), comprenden la siguiente información:

Agrupación por Tarifa	Código de Actividad CIIU a Declarar	Descripción Actividad Económica CIIU Rev. 3 A.C. Distrito Capital	Tarifa por Mil
201	51351	COMERCIO AL POR MAYOR DE PRODUCTOS FARMACÉUTICOS Y MEDICINALES	4.14
204	52312	COMERCIO AL POR MENOR DE PRODUCTOS ODONTOLÓGICOS, ARTÍCULOS DE PERFUMERÍA, COSMÉTICOS Y DE TOCADOR, EN ESTABLECIMIENTOS ESPECIALIZADOS	11,04
204	5136	COMERCIO AL POR MAYOR DE EQUIPOS MÉDICOS Y QUIRÚRGICOS Y DE APARATOS ORTÉSICOS Y PROTÉSICOS	11.04

Ahora, según las notas del CIIU 3 A.C., en las clases o códigos 5135, 5136 y 5231 (se toman 4 dígitos que son los que describen el CIIU), se incluye y excluye lo siguiente:

«5135 Comercio al por mayor de productos farmacéuticos, medicinales, cosméticos y de tocador

Esta clase incluye:

El comercio al por mayor de productos farmacéuticos y medicinales, artículos de perfumería, cosméticos y jabones de tocador y jabones detergentes, además de los preparados orgánicos tensoactivos.

El comercio al por mayor de drogas veterinarias y artículos para uso veterinario.

El envase y empaque de dichos productos, cuando se realiza por cuenta propia

Exclusiones:

⁵¹ «Por medio de la cual se establece la nueva clasificación de actividades económicas para el impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, D.C.».

⁵² «Por medio de la cual se establece la clasificación de actividades económicas para el impuesto de industria y comercio en Bogotá, D.C.».



El comercio al por mayor de material de limpieza y pulido (desodorizadores de ambientes, ceras artificiales, betunes, etc.), se incluyen en la Clase 5139 (Comercio al por mayor de otros productos de consumo ncp)».

«5136 Comercio al por mayor de equipos médicos y quirúrgicos y de aparatos ortésicos y protésicos

Esta clase incluye:

El comercio al por mayor de equipos, instrumentos y dispositivos quirúrgicos, médicos y de aparatos ortésicos y protésicos»

«5231 Comercio al por menor de productos farmacéuticos, medicinales y odontológicos; artículos de perfumería, cosméticos y de tocador, en establecimientos especializados

Esta clase incluye:

El comercio al por menor de productos farmacéuticos (drogas, medicamentos y productos botánicos), artículos para uso médico y quirúrgico, artículos para uso odontológico, artículos de uso ortopédico, como por ejemplo: férulas, plantillas, cabestrillos, tobilleras, etc.

El comercio al por menor de perfumes, cosméticos, jabones, y preparados de tocador

El comercio al por menor de drogas veterinarias y artículos para uso veterinario».

Exclusiones:

El comercio al por mayor de aparatos y equipos médicos, quirúrgicos e instrumentos y aparatos de medición, verificación y análisis, se incluye en la Clase 5136 (Comercio al por mayor de equipos médicos y quirúrgicos y de aparatos ortésicos y protésicos).

El comercio al por menor de artículos para el aseo en general, se incluye en Clase 5239 (Comercio al por menor de productos diversos ncp en establecimientos especializados)».

De lo anterior, y para lo que interesa al proceso, la Sala concluye que los ingresos por concepto de: (i) el comercio al por mayor de productos farmacéuticos y medicinales están gravados con una tarifa del 4.14 por mil (código 51351), (ii) el comercio al por mayor de equipos, instrumentos y dispositivos quirúrgicos, médicos y de aparatos ortésicos y protésicos están gravados con una tarifa del 11.04 por mil (código 5136), también se grava a esta tarifa el comercio al por mayor de aparatos y equipos médicos, quirúrgicos e instrumentos y aparatos de medición, verificación y análisis (exclusión del código 5231, que remite al código 5136) y (iii) el comercio al por menor de productos farmacéuticos (drogas, medicamentos y productos botánicos), artículos para uso médico y quirúrgico, artículos para uso odontológico y ortopédico (férulas, plantillas, cabestrillos, tobilleras, etc.), código 5231, están gravados con una tarifa del 11.04 por mil.

En el caso particular, el tribunal consideró que los contratos de gestión para suministro suscritos entre la demandante y las EPS, las facturas, los movimientos de inventarios, los balances de prueba y las visitas administrativas, demostraban la percepción de ingresos por la comercialización de insumos farmacéuticos, médico quirúrgicos, de laboratorio clínico, material odontológico y de ortopedia, que son diferentes a los recibidos por la venta de productos medicinales y farmacéuticos, por lo que era procedente la reclasificación de tarifa que hizo la entidad demandada (códigos 52312 y 5136).



La parte actora disiente de lo anterior, argumentando que de las pruebas documentales que obran en el expediente no se concluye que se recibieron ingresos por la comercialización de productos de odontología, laboratorio y ortopedia. Por el contrario, afirmó que algunas de las facturas que tomó como muestra el Tribunal corresponden a la venta, por ejemplo, de «solución para inyección en jeringa prellena x 25 mg» y «diovan vlsartan, gragea de 80 mg», productos que se catalogan como medicamentos y se clasifican en el código 51351.

Lo primero que advierte la Sala es que la parte demandante no cuestiona: (i) la aplicación de las tarifas que utilizó la Administración respecto de las cantidades de bienes vendidos, que diera lugar a establecer criterio de diferenciación entre un código y otro, a partir de los conceptos de «al por menor» y «al por mayor», pues la discusión se concretó en el tipo y clasificación de los productos, y (ii) los valores respecto de cada actividad determinados en los actos.

En este orden de ideas, se analizará si es procedente la reclasificación realizada por la Administración de los productos comercializados por la demandante, a partir de la verificación de las pruebas que a continuación se relacionan:

En el expediente administrativo reposan, entre otras, las siguientes facturas⁵³:

Nro. Factura	Fecha	Descripción (Como aparece en la factura)
426754	23-02-2011	Insumos medicoquirurgicos
426753	23-02-2011	Insumos medicoquirurgicos
426751	23-02-2011	Insumos medicoquirurgicos
426744	23-02-2011	Insumos medicoquirurgicos
427441	16-03-2011	Insumos de laboratorio

En los balances de prueba con cortes por bimestre desde marzo hasta diciembre de 2011 (bimestres 2° a 6°) de las cuentas contables 413538 y 413539 (ingresos venta de productos), se registraron movimientos de ingresos por concepto de: «insumos material odontológico», «insumos material ortopedia», «insumos medicoquirurgicos» e «insumos laboratorio clínico»⁵⁴.

En los movimientos de inventarios aplicados en los meses de abril, mayo, junio, julio y agosto de 2011 se registraron entradas de los siguientes productos: «LANCETAS PARA GLUCOMETRO OPTIUM», «LANCETA PARA GLUCOMETRIA / PUNCIÓN CAPILAR», «GLUCOMETRO ONE TOUCH», «LANCETAS PARA GLUCOMETRIA MICROLET», «TIRAS P/ GLUCOMETRIA – CONTOUR», «GLUCOMETRO OPTIUM XCEED KIT», entre otros de similar denominación⁵⁵. Que como lo afirmó la parte actora en la demanda, se tratan de «**equipos** médico quirúrgicos»⁵⁶, que diferenció de los «insumos médico quirúrgicos», precisando que en los primeros se encuentran las «sillas de ruedas, equipo rayos X, camillas, glucómetro, equipos necesarios para la práctica de cirugías, etc.», en tanto que los segundos corresponden a «[g]uantes, gasas, batas, ropa desechable, baja lenguas, tapabocas, isodine, agujas, tijeras»⁵⁷.

⁵³ FIs. 125 a 129 c.a. 1.

⁵⁴ FIs. 34 a 38 c.a. 1.

⁵⁵ FIs. 138 a 158, 160 a 168 y 166 c.a. 1.

⁵⁶ Fl. 18 c.p. 1.

⁵⁷ Fl. 18 c.p. 1.



Examinadas en conjunto las anteriores pruebas, encuentra la Sala que EPSIFARMA en desarrollo de su actividad económica en los periodos fiscalizados, no solo percibió ingresos por la comercialización de medicinas y productos farmacéuticos, también lo hizo por la venta de instrumentos, insumos, materiales y dispositivos médico-quirúrgicos, que según las descripciones de los códigos antes relacionados, no clasifican dentro del código 51351 «*comercio al por mayor de productos farmacéuticos y medicinales*», que fue el utilizado por la demandante en las declaraciones del ICA de los bimestres 2º a 6º del año 2011.

En ese contexto, como no se desvirtuó la legalidad de los actos administrativos demandados, en lo que corresponde a la clasificación de ingresos en los códigos 5136 «*comercio al por mayor de equipos médicos y quirúrgicos y de aparatos ortésicos y protésicos*» y 52312 «*comercio al por menor de productos odontológicos, artículos de perfumería, cosméticos y de tocador en establecimientos especializados*» ambas con tarifa del 11.04 por mil, se niega el cargo de apelación de la parte demandante.

Desconocimiento de ingresos por actividades declarada como no sujetas del impuesto respecto de los contratos suscritos por la demandante con las EPS

En este cargo, la demandante sostiene que declaró como ingresos no sujetos del ICA aquellos obtenidos en desarrollo de los contratos de mandato sin representación que suscribió con algunas EPS en virtud de los cuales suministró los medicamentos a los clientes de las EPS que, por tratarse de recursos del sistema de seguridad social, no pueden estar gravados.

Por su lado, la Administración Distrital manifiesta que los contratos suscritos por la demandante no obedecen a contratos de mandato sino a contratos de suministro mercantil, razón por la cual se deben desconocer los ingresos que la contribuyente declaró como no sujetos del ICA.

El impuesto de industria y comercio grava aquellos ingresos provenientes de actividades industriales, comerciales y de servicios ejercidas directa o indirectamente, en forma ocasional o permanente, que se desarrollen en las respectivas jurisdicciones territoriales.

El **contrato de suministro** de acuerdo con lo establecido en el artículo 968 del C. de Co. es aquel «*por el cual una parte se obliga, a cambio de una contraprestación, a cumplir en favor de otra, en forma independiente, prestaciones periódicas o continuadas de cosas o servicios*».

Esta Sección⁵⁸ ha indicado que «*tratándose de suministro de cosas y considerando las prestaciones a cada una de las partes, obligaciones de dar, el contrato de suministro implica un contrato de compraventa, "contrato en que una de las partes se obliga a dar una cosa y la otra a pagarla en dinero" como lo prevé el artículo 1849 del Código Civil*».

En relación con el **contrato de mandato**, el artículo 2142 del C.C. lo define como aquel en que «*una persona confía la gestión de uno o más negocios a otra, que se hace cargo de*

⁵⁸Sentencia del 14 de mayo de 2015, Exp. 18667, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.



ellos por cuenta y riesgo de la primera. La persona que concede el encargo se llama comitente o mandante, y la que lo acepta apoderado, procurador, y en general mandatario». Por su parte, en el ordenamiento mercantil el artículo 1262 del C. de Co. lo define como «un contrato por el cual una parte se obliga a celebrar o ejecutar uno o más actos de comercio por cuenta de otra [...]».

De esta manera, los elementos de la esencia del contrato de mandato son: (i) la encomienda de negocios o actos de comercio, cuya ejecución o cumplimiento en los términos estipulados constituye el objeto del contrato y (ii) la actuación por cuenta y riesgo del mandante, que, en otras palabras, «significa que el resultado de las obligaciones desarrolladas por el mandatario están llamadas a desembocar en el patrimonio del mandante»⁵⁹.

El artículo 2177 del C.C. establece que el mandato puede pactarse «con o sin representación», el segundo hace referencia al contrato en el que el mandatario guarda silencio respecto de su calidad y se «obliga directamente con los terceros» con quienes celebra los negocios o actos de comercio confiados por el mandante y, es por esto que, no surgen relaciones jurídicas entre el tercero y el mandante.

Esta Sección se ha referido en diferentes oportunidades al contrato de mandato y sus efectos tributarios y, ha precisado que las operaciones que ejecutan los mandatarios, salvo norma en contrario, se trasladan a los mandantes, por consiguiente, «el mandante recibe los efectos patrimoniales de la actuación realizada por el mandatario»⁶⁰.

Concretamente, en el impuesto de industria y comercio, el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, que incluyó a las formas de intermediación como una actividad de servicios gravada, establece:

*«Artículo 36.- Son actividades de servicios las dedicadas a satisfacer necesidades de la comunidad mediante la realización de una o varias de las siguientes o análogas actividades: expendio de bebidas y comidas; servicio de restaurante, cafés, hoteles, casas de huéspedes, moteles, amoblados, transporte y aparcaderos, **formas de intermediación comercial, tales como el corretaje, la comisión, los mandatos** y la compra - venta y administración de inmuebles; servicios de publicidad, interventoría, construcción y urbanización, radio y televisión, clubes sociales, sitios de recreación, salones de belleza, peluquerías, portería, servicios funerarios, talleres de reparaciones eléctricas, mecánica, automoviliarias y afines, lavado, limpieza y teñido, salas de cine y arrendamiento de películas y de todo tipo de reproducciones que contengan audio y vídeo, negocios de montepíos y los servicios de consultoría profesional prestados a través de sociedades regulares o de hecho» [Se resalta].*

En relación con la base gravable de este tipo de actividades la Sala ha determinado que para «quienes ejercen la actividad de intermediación comercial, la base gravable es el valor de los honorarios, comisiones y los demás ingresos que reciban para sí, los cuales constituyen sus ingresos brutos, pues, en su calidad de intermediarios pueden recibir ingresos que son para terceros, y, por ende, no deben formar parte de la base gravable del impuesto a su cargo»⁶¹.

⁵⁹ Sentencia del 18 de junio de 2020, Exp. 22777, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁶⁰ Sentencia de 18 de junio de 2020, Exp. 22777, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, que reitera las sentencias del 6 de diciembre de 2017, Exp. 20070, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto y del 4 de julio de 2019, Exp. 22195, C.P. Milton Chaves García.

⁶¹ Sentencia del 3 de diciembre de 2020, Exp. 23861, C.P. Milton Chaves García, en la que reitera lo expuesto en las sentencias del 7 de junio 2012, Exp. 17682, del 31 de mayo de 2012, Exp. 18350 C.P. Martha Teresa Briceño y del 2 de mayo de 2013, Exp. 18830, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.



Todo, por cuanto «*el impuesto de industria y comercio grava los ingresos propios del contribuyente, el tributo de los intermediarios se liquida sobre los honorarios, comisiones y demás ingresos que reciben para sí, mientras que el gravamen de los terceros contratantes se liquida sobre las sumas que el intermediario obtuvo en nombre y/o por cuenta de ellos y sobre los demás ingresos que obtengan en ejercicio de su actividad*»⁶².

De esta manera, si la demandante alega que la actividad la realiza en virtud de un contrato de mandato, le corresponde acreditar que el ejercicio de la misma fue realizado a partir de dicho contrato, con el fin de que únicamente los ingresos propios, es decir, la remuneración obtenida en su calidad de mandataria, se tenga como base gravable del ICA.

Lo anterior en línea con lo establecido en el artículo 3 del Decreto 1514 de 1998 (recopilado en el artículo 1.6.1.4.3. del Decreto 1625 de 2016, Decreto Único Reglamentario en Materia Tributaria)⁶³ que le atribuye la totalidad de los efectos de los actos ejecutados por el mandatario al mandante, sin importar si existe de por medio un contrato de mandato con o sin representación y, condiciona su materialización a la expedición de un certificado por parte del mandatario, que debe estar avalado por contador público o revisor fiscal.

Respecto a las facturas provenientes de la ejecución del negocio o acto comercial encargado deben ser expedidas por el mandatario o a nombre de este y deberá expedir a nombre del mandante una certificación avalada por contador público o revisor fiscal en la que se indique la cuantía y concepto de los costos, deducciones o impuestos descontables, o devoluciones originados en cumplimiento del contrato documento «*que sirve de soporte para que el mandante declare los ingresos y solicite los costos y deducciones derivados de los actos ejecutados por el mandatario en virtud del contrato de mandato*»⁶⁴.

En este caso, la Administración desconoció la suma de \$345.312.066.000 declarada como actividades no sujetas por la demandante, por considerar que estos ingresos se obtuvieron en desarrollo de los contratos de mandato sin representación suscritos con las EPS.

En el expediente está probado lo siguiente:

En el año 2006⁶⁵ EPSIFARMA suscribió con Entidades Promotoras de Salud -EPS⁶⁶ contratos denominados «*[...] CONTRATO PARA LA GESTIÓN DE SUMINISTRO Y ADMINISTRACIÓN DE MEDICAMENTOS E INSUMOS ODONTOLÓGICOS, DE LABORATORIO CLÍNICO Y RADIOLOGÍA Y DISPOSITIVOS MÉDICOS [...]*», en los que se establece:

«*PRIMERA: NATURALEZA Y CARACTERÍSTICAS DEL CONTRATO: El presente contrato es*

⁶² *Ibidem*.

⁶³ Decreto 1514 de 1998. Artículo 3º. Facturación en mandato. En los contratos de mandato, las facturas deberán ser expedidas en todos los casos por el mandatario. Si el mandatario adquiere bienes o servicios en cumplimiento del mandato, la factura deberá ser expedida a nombre del mandatario.

Para efectos de soportar los respectivos costos, deducciones o impuestos descontables, o devoluciones a que tengan derecho el mandante, el mandatario deberá expedir al mandante una certificación donde se consigne la cuantía y concepto de estos, la cual debe ser avalada por contador público o revisor fiscal, según las disposiciones legales vigentes sobre la materia.

En el caso de devoluciones se adjuntará además una copia del contrato de mandato.

El mandatario deberá conservar por el término señalado en el Estatuto Tributario, las facturas y demás documentos comerciales que soporten las operaciones que realizó por orden del mandante.

⁶⁴ Sentencia del 18 de junio de 2020, Exp. 22777, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁶⁵ Fls. 82, 97 y 110 c.a. 1.

⁶⁶ Se suscribieron contratos con Saludcoop E.P.S., Café Salud Medicina Prepagada y Cruz Blanca E.P.S.



de naturaleza comercial y reúne las características de ser bilateral, principal, consensual y de ejecución sucesiva.

SEGUNDA OBJETO: Desarrollar por parte de EL PROVEEDOR una de las funciones que se le ha encomendado por ley a EL ORDENANTE como es la gestión farmacéutica y de insumos en los procesos de compra y entrega a los usuarios de la entidad o a las instituciones prestadoras de servicio en que son atendidos, en los diferentes niveles de atención, función que la ley le permite a las Entidades Promotoras de Salud ejecutar en forma directa o a través de terceros como ha quedado expuesto en la parte considerativa del presente contrato. Esta función se debe cumplir tanto frente al POS aprobado por el Consejo Nacional de Seguridad Social en Salud como frente a las prestaciones NOS (sic) POS derivadas de los instrumentos administrativos legales y judiciales existentes.

TERCERA: PROCEDIMIENTO GENERAL: EL PROVEEDOR administrará dentro del territorio Nacional PUNTOS DE SUMINISTRO DE MEDICAMENTOS, en los sitios contemplados en el anexo 3, en los cuales se encargarán de suministrar a los usuarios debidamente identificados, carnetizados y remitidos por EL ORDENANTE, los medicamentos o insumos POS prescritos en fórmulas médicas en original y una (1) copia, [...]»⁶⁷.

De acuerdo con las anteriores cláusulas el contrato suscrito por la demandante es de naturaleza comercial cuyo objeto es la gestión farmacéutica y de insumos por parte de EPSIFARMA en los procesos de compra y entrega a los usuarios de la EPS, en los diferentes niveles, para lo cual debe administrar los puntos de suministro de medicamentos en los que entrega a los usuarios remitidos por la EPS los medicamentos o insumos POS prescritos en las fórmulas médicas.

Entre las obligaciones que tiene la demandante se encuentran las siguientes:

«CUARTA. - OBLIGACIONES DEL PROVEEDOR

Son obligaciones frente a las prestaciones que le corresponden atender:

a) Conformar la red de proveedores frente a la cual desarrollará el proceso de adquisición de acuerdo con los términos y condiciones que se establezcan con EL ORDENANTE, y con estricta sujeción a las normas legales que rigen la materia a efecto de garantizar los estándares de calidad exigibles, sobre la base del principio de eficiencia y respetando el adecuado costeo.

[...]

e) Conformar la red de distribución para suministrar los medicamentos los usuarios de EL ORDENANTE, conforme los términos y condiciones que esta entidad defina o los que resulten necesarios dentro del proceso de atención extraordinario no contenidas en el POS.

f) Suministrar los productos farmacéuticos y/o medicamentos esenciales en su denominación genérica, a los afiliados de EL ORDENANTE para Plan Obligatorio de Salud POS. Excepcionalmente se entregará en presentación comercial en cumplimiento a un fallo de tutela a los usuarios que presenten la autorización de servicios expedida por EL ORDENANTE.

g) Suministrar a los afiliados de EL ORDENANTE que presenten la autorización de servicios expedida por este último, los Medicamentos POS especiales, insumos y dispositivos médicos (material de osteosíntesis, prótesis, ortésis, stents, válvulas, etc.) así como los insumos de laboratorio y radiología para las enfermedades catastróficas definidas en la normatividad vigente.

[...]

j) Suministrar a EL ORDENANTE, medicamentos esenciales de la mejor calidad, producidos de acuerdo con el manual de normas técnicas de buenas prácticas de manufacturas y de

⁶⁷Fls. 84 a 85 y 99. c.a.1.



procedimientos para el control de calidad [...].

k) Suministrar mensualmente AL ORDENANTE un listado que contenga la relación de fórmulas despachadas en el periodo inmediatamente anterior discriminado medicamentos, valores, cantidades, también por IPS y médicos.

[...]

*v) Facturar las unidades requeridas conforme un adecuado costeo, el cual se anexa (anexo 7) al presente contrato para que haga parte integral del mismo. El costeo, dada la naturaleza de las prestaciones debe separar las unidades entregadas dentro del proceso de atención de las enfermedades de alto costo, estén o no incorporados medicamentos del Plan Obligatorio de Salud y el proceso de atención de las prestaciones restantes que estén o no incluidas en el Plan Obligatorio de Salud [...]*⁶⁸.

De esta manera, entre las obligaciones que contrajo EPSIFARMA en desarrollo del objeto del contrato se encuentran, entre otras, conformar la red de distribución para suministrar los medicamentos y productos farmacéuticos esenciales en su denominación genérica. Además, de acuerdo con el literal j) de la cláusula transcrita, esta no solo suministra a los usuarios o afiliados de las EPS los medicamentos, sino que además debe encargarse de suministrar «*medicamentos esenciales de la mejor calidad, producidos de acuerdo con el manual de normas técnicas de buenas prácticas de manufacturas y de procedimientos para el control de calidad*».

Por su parte, las EPS se comprometen, entre otras, a remitir los afiliados a los puntos de suministro de medicamentos esenciales y, a pagar las facturas con sujeción al contenido del contrato⁶⁹.

De acuerdo con lo anterior, para la Sala, los contratos suscritos por EPSIFARMA atienden a la naturaleza del contrato de suministro y no de mandato, pues del objeto y de las obligaciones que contrae la demandante se establecen los elementos esenciales de este, que no es realizar una gestión en nombre de la EPS, sino proporcionar a estas y a sus usuarios los medicamentos que requieran, con el compromiso de pago por el abastecimiento de los distintos productos.

En este orden de ideas, para la Sala, tratándose de suministro de cosas y considerando las prestaciones de cada una de las partes que se concretan en la obligación de la demandante de dar los medicamentos y de las EPS pagar por ese suministro, este contrato implica **un contrato de compraventa**⁷⁰, criterio que se corrobora con lo dispuesto en la «*cláusula sexta*» de los contratos, en la que se indica como naturaleza del suministro «*que cada despacho de medicamentos esenciales a los afiliados de EL ORDENANTE constituye una venta en firme y, en consecuencia, EL PROVEEDOR no aceptará devolución alguna de productos entregados en ejecución del presente contrato*»⁷¹.

De otra parte, se advierte que la cláusula décimo novena establece de forma expresa que «*ninguna de las obligaciones contenidas en las cláusulas de este contrato generará en ningún caso vínculo adicional entre las partes [...]*»⁷², lo que significa que la única relación entre estas se limita al suministro de medicamentos.

⁶⁸ Fils. 85 a 86 y 99 a 101 c.a. 1.

⁶⁹ Fils. 103 a 104 c.a. 1.

⁷⁰ Sentencia del 14 de mayo de 2015, Exp. 18667, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

⁷¹ Fl. 104 c.a. 1.

⁷² Fl. 108 c.a. 1



También, en el expediente se encuentran algunas copias de facturas expedidas por la demandante a las IPS y EPS⁷³, con las que se demuestra el cobro del suministro por meses a paciente de las EPS, que no prueban la existencia de un contrato de mandato sin representación, comoquiera que no se discrimina el monto de los ingresos que son propios de la demandante y de las entidades prestadoras de salud.

Tampoco se aportó copia del documento de que trata el artículo 3 del Decreto 1514 de 1998 (recopilado en el artículo 1.6.1.4.3. del Decreto 1625 de 2016, Decreto Único Reglamentario en Materia Tributaria), para demostrar que los efectos tributarios del contrato mandato, respecto a los costos, deducciones o impuestos descontables, o devoluciones se atribuían a las EPS.

De esta manera, para la Sala procede el desconocimiento de \$345.312.066.000 como actividades no sujetas, comoquiera que no se probó la existencia de los contratos de mandato sin representación con las EPS y la demandante, pues estos atienden a contratos de suministro mercantil.

Por último, en relación con la aplicación de los principios de buena fe y confianza legítima con el fin de aplicar la misma interpretación y tratamiento expuesto en la Resolución nro. 008263 del 25 de marzo de 2009⁷⁴ que según afirma la parte actora, determinó que el suministro de medicamentos esenciales no puede estar gravado con el ICA, la Sala encuentra que esta se refiere a periodos diferentes a los analizados en este proceso.

Además, se reitera que *«el hecho de que la Administración no haya ejercido las facultades de fiscalización e investigación en vigencias anteriores a la que es objeto de discusión, no implica que la actora tenga una expectativa objetiva sujeta a la protección por vía de aplicación del principio de confianza legítima y buena fe»*⁷⁵, por lo que el hecho de que en su momento la Administración haya determinado que la actividad de la demandante no estaría gravada con el ICA, no impide la fiscalización de periodos diferentes.

Por lo anterior, **no prospera** el cargo de apelación.

Sanción por Inexactitud

Respecto a la sanción por inexactitud, la misma procede porque contrario a lo alegado por la demandante, en el presente caso se configuran dos causales de las establecidas en el artículo 64 del Decreto Distrital 807 de 1993, modificado por el artículo 36 Decreto 262 de 2002, estas son, la aplicación de una tarifa diferente en los ingresos netos percibidos en la comercialización de los productos y la omisión de ingresos.

De otra parte, no se advierte una diferencia de criterios como eximente de responsabilidad, pues se configuró la inexactitud en las declaraciones privadas por aplicarse una tarifa que no correspondía y omitirse ingresos, lo que derivó en un menor impuesto a pagar.

⁷³ Fls. 41 a 46, 48 a 59 y 125 a 134 c.a.1.

⁷⁴ Fls. 117 a 125 c.p. 1.

⁷⁵ Sentencia del 26 de noviembre de 2020, Exp. 23668, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto en la que se reitera las sentencias del 12 de marzo de 2009, Exp. 16057, C.P. Héctor J. Romero Díaz, del 4 de marzo de 2010, Exp. 17074, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 12 de diciembre de 2014, Exp. 19167, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



No obstante, la Sala comparte la decisión adoptada por el *a quo* en el acatamiento del **principio de favorabilidad en materia sancionatoria** en desarrollo del artículo 29 de la Constitución y conforme con lo establecido en el párrafo quinto del artículo primero y el artículo tercero⁷⁶ del Acuerdo 671 de 2017⁷⁷ que adopta lo establecido en los artículos 282 párrafo 5, 287 y 288⁷⁸ de la Ley 1819 de 2016, razón por la que procede la reducción de la sanción por inexactitud del 160% al 100%.

Comoquiera que el *a quo* declaró en firme las declaraciones privadas de los períodos 2° y 3° de 2011, fenómeno que solo operó frente a la primera, se impone revocar parcialmente tal decisión, para declarar la firmeza de la declaración privada presentada por el 2° bimestre del citado año. En cuanto al bimestre 3°, se procede a reducir la sanción impuesta al 100%, en aplicación del principio de favorabilidad.

Para dar claridad a la orden a impartir, se resumirá en el siguiente cuadro el valor de la sanción por inexactitud por los bimestres fiscalizados (3° a 6°):

Bimestre	Concepto	Liquidación Oficial	Consejo de Estado
3°	Base para el cálculo de la sanción	351.055.000	351.055.000
	Tarifa	160%	100%
	Total sanción por inexactitud	561.688.000	351.055.000
4°	Base para el cálculo de la sanción	351.329.000	351.329.000
	Tarifa	160%	100%
	Total sanción por inexactitud	562.126.000	351.329.000
5°	Base para el cálculo de la sanción	398.835.000	398.835.000
	Tarifa	160%	100%
	Total sanción por inexactitud	638.136.000	398.835.000
6°	Base para el cálculo de la sanción	362.955.000	362.955.000
	Tarifa	160%	100%
	Total sanción por inexactitud	580.728.000	362.955.000
	(+) sanción de corrección	151.000	151.000
	Total sanciones	580.879.000	363.106.000

⁷⁶ Acuerdo 671 de 2017. ARTÍCULO 1°. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 162 del Decreto Ley 1421 de 1993, para la aplicación del régimen sancionatorio en el Distrito Capital se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo.

(...)

PARÁGRAFO 5°— El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior.

ARTÍCULO 3°. Sanciones por Inexactitud. Modifíquense los incisos 3 y 4 del artículo 15 del Acuerdo 27 de 2001, los cuales quedarán así: No se configura inexactitud cuando el menor valor a pagar o el mayor saldo a favor que resulte en las declaraciones tributarias se derive de una interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

La sanción por inexactitud será equivalente al cien por ciento (100%) de la diferencia entre el saldo a pagar, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente o responsable.

⁷⁷ «Por el cual se modifica el régimen sancionatorio y procedimental tributario, se adopta un mecanismo reparativo para las víctimas de despojo o abandono forzado y se dictan otras disposiciones hacendarias en Bogotá Distrito Capital»

⁷⁸ ARTÍCULO 288. Modifíquese el artículo 648 del Estatuto Tributario el cual quedara así: Artículo 648. Sanción por inexactitud. La sanción por inexactitud será equivalente al ciento por ciento (100%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, agente retenedor o responsable, o al quince por ciento (15%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio.



En consecuencia, la Sala modificará el ordinal segundo de la sentencia de primera instancia (restablecimiento del derecho), en tanto lo procedente, a título de restablecimiento del derecho, es declarar la firmeza de la declaración del ICA del 2° bimestre del año 2011, y fijar la sanción por inexactitud en la suma contenida en el cuadro precedente, para los demás bimestres fiscalizados (3° a 6° del 2011).

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso, no se condenará en costas en esta instancia (agencias en derecho y gastos del proceso), comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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

FALLA

1. MODIFICAR el ordinal segundo de la sentencia del 9 de octubre de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", el cual queda así:

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho: (i) **DECLARAR** la firmeza de la declaración del ICA del 2° bimestre del año 2011, presentada por EPSIFARMA ante el Distrito Capital y (ii) **FIJAR** la sanción por inexactitud del ICA periodos 3° a 6° de 2011, de acuerdo con la liquidación contenida en esta providencia.

2. CONFIRMAR en lo demás la sentencia de primera instancia.

3. Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase. La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salva el voto