



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

**CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Bogotá, D.C., veintitrés (23) de noviembre de dos mil veintitrés (2023)**

<b>Referencia</b>	Nulidad y restablecimiento del derecho
<b>Radicación</b>	76001-23-33-000-2016-00667-01 (27614)
<b>Demandante</b>	COOPERATIVA EPSIFARMA
<b>Demandado</b>	DISTRITO DE SANTIAGO DE CALI
<b>Tema</b>	Impuesto de industria y comercio. Principio de confianza legítima. Entidades del Sistema General de Seguridad Social en salud. Contrato de mandato.

**SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 23 de febrero de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que resolvió<sup>1</sup>:

**“PRIMERO: DECLARAR** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 4131.1.21-16623 del 24 de diciembre de 2014, proferida por la Subdirección de impuestos y rentas municipales del Departamento Administrativo de Hacienda de Cali y; la nulidad parcial de la Resolución No. 4131.1.21-0012 del 14 de enero de 2016, mediante la cual se despachó negativamente un recurso de reconsideración interpuesto contra el anterior acto administrativo, pero sólo en lo referente al valor a pagar por concepto de la sanción por inexactitud.

**SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho, recalcular la sanción por inexactitud que le corresponde pagar a la COOPERATIVA EPSIFARMA por concepto del impuesto de industria y comercio del año gravable 2011, en la suma de \$131.408.000.

**TERCERO: NEGAR** las demás pretensiones de la demanda.

**CUARTO:** Sin condena en costas”.

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

El 27 de abril de 2012, la actora presentó la declaración del impuesto de industria y comercio por el año gravable 2011 ante el Distrito de Santiago de Cali.

Previo Requerimiento Especial Nro. 4131.1.12.6-0111 del 1 de abril de 2014, la Subdirección de Impuestos y Rentas Municipales, emitió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 4131.1.21.16623 del 24 de diciembre de 2014, modificando los renglones de ingresos, devoluciones, ingresos fuera del municipio y actividades no sujetas.

Contra esta decisión se presentó recurso de reconsideración, el cual fue resuelto en la Resolución Nro. 4131.1.21.0012 del 14 de enero de 2016, confirmando su contenido.

<sup>1</sup> Samai del Tribunal, índice 33



## ANTECEDENTES PROCESALES

### Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones<sup>2</sup>:

*"I. PRETENSIONES:*

- 1. Que se declare la nulidad total de la Resolución No. 4131.1.21-0012 del 14 de enero de 2016 notificada personalmente el día 26 de enero de 2016, proferida por la Subdirección de Impuestos y Rentas Municipales del Departamento Administrativo de Hacienda de Cali, mediante la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra (sic) Liquidación Oficial de Revisión No. 4131.1.21-16623 del 24 de diciembre de 2014 y que decide confirmar la mencionada liquidación a nombre de la COOPERATIVA EPSIFARMA.*
- 2. Que se declare la nulidad total de la Liquidación Oficial de Revisión No. 4131.1.21-16623 del 24 de diciembre de 2014, proferida también por la misma Subdirección de Impuestos y Rentas Municipales del Departamento Administrativo de Hacienda de Cali, con respecto a las declaraciones del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros de la vigencia fiscal de 2011, liquidando un mayor impuesto a pagar por la COOPERATIVA*
- 3. Que como consecuencia de la declaratoria anterior y a título de restablecimiento del derecho se declare la firmeza de la declaración de ICA del año gravable de 2011".*

A los anteriores efectos, la demandante invocó como normas vulneradas los artículos 29 de la Constitución Política; 647 y 730 del Estatuto Tributario; 864 y 884 del Código de Comercio, 2142 y 2158 del Código Civil y; 250 del Acuerdo 321 de 2011. El concepto de nulidad se resume así:

### 1. Desconocimiento de actividades no sujetas

Señala el actor que para efectos del impuesto de industria y comercio podía acogerse a la exención de actividades no sujetas al ICA, al integrar el Sistema General de Seguridad social en Salud, de acuerdo con los artículos 177 y 185 de la Ley 100 de 1993.

Sostuvo que los contratos de mandato firmados entre entidades promotoras de salud y la cooperativa generaba el traslado de responsabilidad en la entrega de los medicamentos, de manera que se hacía extensiva la exención de la que gozaba la EPS sobre los ingresos provenientes del POS.

Manifestó que la demandante era una institución perteneciente al régimen tributario especial y, de conformidad con su objeto social, podía ejecutar por cuenta de terceros actos, operación o contratos comerciales, industriales o de servicios que le fueran necesarios o convenientes para los fines que perseguía.

Precisó que se trataba de un mandato oculto entre las EPS y la actora para la gestión de suministro y administración de medicamentos e insumos, incluida la entrega a usuarios de la entidad de salud, por lo que se descartaba la existencia de un contrato comercial de compra de medicamentos.

<sup>2</sup> En el índice 50 del Samai del Tribunal se puede consultar el cuaderno principal



Se refirió a la definición de contrato de mandato contemplada en los artículos 864 del Código de Comercio y 2142 del Código Civil, resaltando que este podía celebrarse manteniendo la clandestinidad del vínculo con el mandante.

Adujo que la actora solicitaba el reembolso mediante facturación de conformidad con las unidades requeridas, acreditando que no era un simple proveedor.

## **2. Especialidad de Epsifarma S.A.**

Argumentó que uno de los propietarios de la cooperativa era una de las EPS mandantes e insistió la actora en que se especializaba en la labor de suministro de medicamentos e insumos.

Señaló que, si bien las normas que regulaban el Sistema de Seguridad Social contemplaban la provisión de medicamentos esenciales en su presentación genérica, no era del resorte de las EPS el suministro directo de los mismos a los usuarios, sino que lo efectuaba la actora en harás de cumplir uno de los fines de la EPS.

## **3. Confianza legítima y seguridad jurídica**

Indicó que la Secretaría de Hacienda de Bogotá efectuó investigación de determinación por el ICA por el año gravable 2005 por una operación similar. En dicho procedimiento se determinó que la actividad de suministro efectuada por la actora no podía estar gravado con algún impuesto por tratarse de recursos parafiscales.

Concluyó que no era posible que el Municipio de Santiago de Cali gravara el ingreso ya que en una situación idéntica se revocó la fiscalización, so pena de violar el principio de confianza legítima, el cual era jurídicamente exigible en este caso.

Precisó que los argumentos del caso ante la Administración de Bogotá eran iguales y compartían el mismo soporte fáctico por lo que se debían dar aplicación a la posición allí tomada.

## **4. Indebida notificación del requerimiento especial**

Explicó que la Administración notificó el requerimiento especial en una dirección diferente a la de la actora, pues se realizó en la ciudad de Cali, siendo su domicilio Bogotá, vulnerando así el principio de publicidad y debido proceso.

Aclaró que la Administración le restó importancia a dicho cargo, señalando que se había radicado el recurso de reconsideración, por lo que no se vulneraron los derechos de la actora. Empero, el actuar de la demandada desconoció que la consecuencia de este error es que el acto previo no surte efectos y, por lo tanto, la declaración quedó en firme.

## **5. Ausencia del hecho gravado**

Señaló que el ICA se causaba en actividades gravadas de manera directa o indirecta, no obstante, en este caso la actora entregaba los medicamentos en virtud del contrato de mandato a nombre de la EPS, por lo que se trataba de una actuación no gravada que forma parte del Plan Obligatorio de Salud y, por ende, del Sistema de Seguridad Social en Salud.



## 6. Nulidad por falsa motivación del acto

Indicó que la clasificación de la actora como cooperativa de trabajo asociado por parte de la Administración fue equivocada porque tomó normas y fundamentos legales no aplicables al caso. Además, el municipio pretendió indagar tal falencia a la demandante alegando la omisión de documentos invirtiendo la responsabilidad probatoria que estaba a su cargo.

## 7. Violación de los artículos 647 del Estatuto Tributario y 250 del Acuerdo 321 de 2011

Señaló que la sanción por inexactitud no tenía sustento en la medida en que no había ocultamiento de cifras, maniobras fraudulentas u omisión de hechos que condujeran a un menor impuesto.

Sostuvo que, si en gracia de discusión procediera la glosa, se debía tener en cuenta la evidente diferencia de criterios, que generaba una duda de interpretación razonable para no imponer la penalidad, lo cual se evidencia con la decisión tomada por la Secretaría de Hacienda de Bogotá.

Adujo que la corrección efectuada a la declaración privada correspondió a una reclasificación de un renglón invertido y no significó la aceptación de las consideraciones de la Administración.

### Oposición de la demanda

La entidad demandada<sup>3</sup> explicó que, de conformidad con la Ley 14 de 1983, en concordancia con el artículo 259 del Decreto 1333 de 1986, estaba prohibido gravar los servicios prestados por hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud, disposición que fue acogida en el Acuerdo 321 de 2011.

Argumentó que esta exclusión no era extensiva a otro tipo de entidades que no formaran parte del sistema general de salud, señaladas en el artículo 155 de la Ley 100 de 1993.

Comentó que la actora presentó la declaración de renta bajo el código de la actividad económica 5135 *“comercio por mayor de productos farmacéuticos, medicinales, cosméticos y de tocador”* y que era sujeto pasivo de ICA por encuadrarse en la actividad comercial 201-08 *“comercio al por mayor de productos farmacéuticos y medicinales”* del Acuerdo 0321 de 2011, a una tarifa del 3.3 por mil.

Precisó que una vez analizado el material probatorio que reposaba en el expediente administrativo se evidenció que los contratos para la gestión de suministro y administración de medicamentos e insumos celebrados entre la actora y SaludCoop, Cafesalud y Cruz Blanca, versaban sobre una actividad comercial que no estaba excluida de la base gravable del ICA.

En relación con la indebida notificación se refirió a la liquidación oficial, indicó que no se vulneró ningún derecho ya que el contribuyente ejerció su defensa interponiendo el recurso de reconsideración dentro del término legal establecido, generándose una notificación por conducta concluyente.

<sup>3</sup> En el índice 50 del Samai del Tribunal se puede consultar el cuaderno principal



Así mismo, en el hecho quinto indicó que tanto el requerimiento especial como la liquidación se notificaron en la misma dirección, sin que fuera rechazado porque se desconociera el destinatario u otra causa.

### **Sentencia apelada**

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, declaró la nulidad parcial de los actos demandados con base en lo siguiente<sup>4</sup>:

Señaló que el Consejo de Estado había desarrollado la aplicación del ICA en las entidades del Sistema General de Seguridad Social en salud, aclarando que la desgravación en ICA de los ingresos derivados de actividades relacionadas con la salud humana es la contemplada en el artículo 111 de la Ley 788 de 2002, (en los términos de la sentencia C-1040 de 2003), y no la consagrada en el literal d) del ordinal 2°, del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 (incorporada en el artículo 259 del Decreto 1333 de 1986), la cual quedó desprovista de eficacia normativa.

Sostuvo que dicha Corporación indicó que la entidad debía ser integrante del Sistema General de Seguridad Social en salud, entre las cuales se encuentran las IPS y EPS, ya sean privadas, públicas o mixtas.

Así mismo, precisó que los ingresos deben corresponder a recursos de la seguridad social destinados a la finalidad del sistema de seguridad social, de conformidad con el artículo 48 de la Constitución Política.

Así, los ingresos de las IPS deben derivar de *i)* el cumplimiento de las prestaciones de salud contempladas en el POS o plan de beneficios en salud, siempre que se remuneren con recursos del sistema o aquellos que se deriven de la venta de medicamentos o tecnologías relacionadas con la salud, casos en los que la prestadora del servicio tiene la carga de demostrar el origen de los ingresos percibidos; *ii)* recursos del Fosyga, *iii)* dineros pagados por la ADRES; *iv)* los que provengan de regímenes especiales de seguridad social en salud, tales como las Fuerzas Militares, la Policía Nacional, Ministerio Público, universidades públicas u oficiales, Ecopetrol y Magisterio; y *v)* los recursos de seguridad social en riesgos laborales.

Señaló que el Consejo de Estado concluyó que sí están sometidos al ICA los ingresos percibidos por concepto de la prestación de planes voluntarios de salud, al tratarse de recursos que no provienen del Sistema General de Seguridad Social en salud.

Luego de efectuar un análisis de los hechos probados en el expediente, indicó que, pese a que la notificación del acto de liquidación se efectuó en una dirección diferente a la reportada por el contribuyente, lo cierto era que al presentar el recurso de reconsideración se notificó el acto por conducta concluyente.

Manifestó que, según la naturaleza y objetivo de la Cooperativa, identificados en el certificado expedido por la Cámara de Comercio de Bogotá, no podía identificarse como EPS o IPS, porque no cumple con las características establecidas por los artículos 177 y 185 de la Ley 100 de 1993, de manera que no hace parte del Sistema General de Seguridad Social en salud.

<sup>4</sup> Samai del Tribunal, índice 33



En relación con los contratos de mandato sin representación, resaltó que de los suscritos con las EPS SaludCoop, Cafesalud y Cruz Blanca se evidenciaba que el objeto fue el desarrollo en calidad de proveedor, de 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 de salud.

Precisó que constaba en los contratos que la cooperativa es una entidad subordinada de las EPS y que de las cláusulas se concluía que la actora no representa a la EPS en su gestión, sino que interviene en una parte del proceso de ejecución de la obligación que comprende la prestación de los servicios de salud a los usuarios del sistema y contrario a lo sostenido por la demandante no se podía deducir que, en virtud del contrato de gestión, esta adquiriera la calidad de miembro del sistema de seguridad social en salud, o que los ingresos que recibe por cuenta de sus actividades sean exentos al pertenecer al sistema.

Argumentó que aun cuando la demandante actuara con representación, esto no hacía que adquiriera la calidad de parte del Sistema de Seguridad Social en salud, ya que de conformidad con el artículo 155 de la Ley 100 de 1993, no se puede delegar dicha condición.

En relación a los recursos utilizados para el contrato de gestión, dijo que si bien conservan su naturaleza para la compra de los medicamentos e insumos médicos, el ordenante mantenía la destinación específica de los recursos del sistema de seguridad social por la vía de la organización, a través de una entidad subordinada del proceso de compra y suministro de insumos y medicamentos NO POS y POS; sin embargo, no la conservan para efectos, de la remuneración o el pago del precio por la gestión al proveedor.

Así las cosas, la demandante no cumple los requisitos para la exoneración.

Dijo que la sanción por inexactitud era procedente por la omisión de ingresos gravados y que no se presentaba una diferencia de criterios. No obstante, aplicó el porcentaje del 100% señalado en el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 (principio de favorabilidad), lo que dio lugar a declarar la nulidad parcial de los actos.

En relación con las costas señaló que, al prosperar parcialmente las pretensiones de la demanda, no había lugar a la condena de estas.

### **Recurso de apelación**

La demandante señaló que el a quo no se pronunció respecto del cargo relacionado con la violación a los principios de seguridad jurídica y confianza legítima, según el cual, en un caso de igual aspecto fáctico, se aceptaron los argumentos del contribuyente, por parte del Distrito de Bogotá.

En relación con los contratos, consideró que se hizo una interpretación literal del acuerdo contractual, pero como en cualquier materia y sin importar la terminología empleada en la elaboración del contrato, debía primar la realidad, que en este caso sería su objeto.

Señala que el Tribunal erró al determinar que la Cooperativa Epsifarma, no compone o hace parte del Sistema General de Seguridad Social en Salud, situación que aunque sí es cierta, nunca se señaló en sede jurisdiccional o administrativa, por



el contrario, se adujo que, al ser un mero mandatario, los efectos y beneficios del mandante se le trasladaban.

Comentó que se calificó a la actora como un subordinado, aun cuando hay ausencia en la práctica de cualquier elemento real de subordinación, y considera que en el caso debatido se trata de una representación. Precisó que al prosperar sus argumentos no hay lugar a imponer la sanción por inexactitud.

### **Oposición al recurso de apelación**

La demandada guardó silencio.

### **Concepto del Ministerio Público**

El Ministerio Público no se pronunció en esta oportunidad.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Atendiendo los cargos de apelación formulados por la parte demandante contra la sentencia de primera instancia que declaró la nulidad parcial de los actos mediante los cuales el municipio modificó la declaración privada de ICA de la actora, le corresponde a la Sala establecer si *i)* el municipio demandado violó los principios de confianza legítima y seguridad jurídica al no tener en cuenta la decisión tomada por la Administración de Bogotá; *ii)* procedía la adición efectuada por la demandada y en caso de ser procedente *iii)* si hay lugar a la imposición de la sanción por inexactitud.

### **1. Principios de confianza legítima y seguridad jurídica**

En relación con la aplicación de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima, señala el apelante que la Administración de Cali debió aplicar la posición adoptada por el Distrito de Bogotá, en donde se determinó que la operación efectuada no puede estar gravada con ICA.

Al respecto, la Sala<sup>5</sup> ha señalado que la confianza legítima es un principio o valor que se encuentra íntimamente ligado con la buena fe y su aplicación propende por la protección de las expectativas razonables, ciertas y fundadas que pueden albergar los administrados con respecto a la estabilidad o proyección futura de determinadas situaciones jurídicas de carácter particular y concreto.

Dichas expectativas deben fundarse en hechos o circunstancias objetivas, capaces de propiciar el surgimiento de la confianza, por lo que no toda probabilidad puede ser protegida mediante este precepto, pues es necesario que se trate de una proyección seria, que tenga la fuerza de llevar al administrado a la convicción de que su situación jurídica es una y no cualquiera otra, en particular, que, bajo ciertas condiciones, se hará acreedor de un derecho o mantendrá uno ya adquirido.

Ahora bien, la actora solicita la aplicación de la posición jurídica aplicada por un ente territorial diferente al Distrito de Santiago de Cali, motivo por el cual no se trata de

<sup>5</sup> Sobre el particular se pueden consultar las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta del 17 de junio de 2021, exp.24575, C.P. Milton Chaves García y del 16 de febrero de 2023, exp.26918, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello



un derecho ya adquirido o que radicaba en su cabeza una expectativa razonable, respecto a la posición que podría tomar la autoridad tributaria aquí demandada.

De manera que la actuación de la demandada no vulneró sus derechos.

## 2. Contrato de mandato e impuesto de industria y comercio

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 estas que, por tratarse de recursos del sistema de seguridad social en salud, no pueden estar gravados.

Ahora la cooperativa alega que, por tratarse de un contrato de mandato, la calidad de sus mandantes (EPS) se le transfiere a ella. Sobre este asunto, la Sala ya se ha pronunciado en un caso similar, razón por la cual se reiterará lo indicado en dicha providencia<sup>6</sup>.

En relación con el contrato de mandato, el artículo 2142 del Código Civil lo define así:

*“El mandato es un contrato en que una persona confía la gestión de uno o más negocios a otra, que se hace cargo de 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 Código de Comercio 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. El mandato puede conllevar o no la presentación del mandante”.*

De lo expuesto se evidencia que los elementos de la esencia del contrato de mandato son:

- El encargo de negocios o actos de comercio, cuya ejecución o cumplimiento constituye el objeto del contrato.
- Ejecución de la actuación por cuenta y riesgo del mandante<sup>7</sup>.

La Sala ha precisado sobre el contrato de mandato y sus efectos tributarios que las operaciones que ejecutan los mandatarios, salvo norma en contrario, se trasladan a los mandantes, de manera que *“el mandante recibe los efectos patrimoniales de la actuación realizada por el mandatario”*<sup>8</sup>.

Ahora bien, el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, establece lo siguiente:

*“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: (...) **formas de intermediación comercial, tales como el corretaje, la comisión, los mandatos** y la compra - venta y administración de inmuebles (...)” (Énfasis propio)*

<sup>6</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 29 de septiembre de 2022, exp. 25102, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>7</sup> Ver Sentencia del 18 de junio de 2020, Exp. 22777, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez

<sup>8</sup> 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.





Así mismo, respecto de la base gravable del ICA en los mandatos, la Sección ha señalado que:

*“Así pues, para los sujetos en mención, que 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. (...)”*

*(...) Toda vez que 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”<sup>9</sup>.*

Por lo expuesto, en la sentencia que se reitera, se indicó:

*“(...) 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 Tributario<sup>10</sup> que le atribuye la totalidad de los efectos de los actos ejecutados por el mandatario al mandante, se trate de un 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”.*

En el *sub examine* la Administración desconoció ingresos declarados como actividades no sujetas por la demandante, por considerar que se obtuvieron en desarrollo de los contratos de mandato sin representación suscritos con las EPS. Así, procede la Sala a señalar lo probado en el expediente:

En el año 2006 la demandante suscribió con las EPS<sup>11</sup> contratos denominados “CONTRATO PARA LA GESTIÓN DE SUMINISTRO Y ADMINISTRACIÓN DE MEDICAMENTOS E INSUMOS”, en los que se establece<sup>12</sup>:

**“PRIMERA. - NATURALEZA Y CARACTERÍSTICAS DEL CONTRATO:** *El presente contrato es 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 la 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*

<sup>9</sup> 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.

<sup>10</sup> 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.

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.

<sup>11</sup> Se suscribieron contratos con Saludcoop E.P.S, Café Salud Medicina Prepagada y Cruz Blanca E.P.S.

<sup>12</sup> PDF “16\_760012333000201600667011RECIBEMEMORIALRESPUESTAR20230725125702” Págs. 31 a 70 del PDF



función se debe cumplir tanto frente al POS aprobado por el Consejo Nacional de Seguridad Social en Salud como frente a las prestaciones NO (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, [...]

**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 necesaria para suministrar los medicamentos a 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, ortesis, 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 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 [...].

**SEXTA. – NATURALEZA DEL SUMINISTRO:** Las partes convienen que cada suministro o 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, salvo en los casos de medicamentos con defectos de fabricación advertidos por el afiliado y/o **EL ORDENANTE**, dentro de los (sic) cinco (5) días hábiles siguientes a su entrega

(...)

**DECIMA NOVENA. - REPRESENTACIÓN.** Ninguna de las obligaciones contenidas en las cláusulas de este contrato generará en ningún caso, vínculo adicional entre las partes (...)"



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

En cumplimiento del acuerdo, la demandante estaba obligada, entre otras, a conformar una 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 debía entregar los esenciales de la mejor calidad.

En contraprestación, las mandantes se comprometieron, entre otras, a remitir los afiliados a los puntos de suministro de medicamentos esenciales y, a pagar las facturas con sujeción al contenido del contrato.

De acuerdo con lo anterior, los contratos suscritos por la actora no corresponden a la naturaleza de un mandato, sino uno de suministro<sup>13</sup>, pues el objeto no es realizar una gestión en nombre de las 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:

Así se indicó en el precedente que se reitera:

*“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**<sup>14</sup>, criterio que se corrobora con lo dispuesto en la cláusula sexta de los contratos (...).*

*De otra parte, se advierte que la cláusula decimonovena 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 [...]», lo que significa que la única relación entre estas se limita al suministro de medicamentos”.*

Finalmente, se resalta que en el expediente no reposan facturas o el documento de que trata el artículo 3 del Decreto 1514 de 1998, para demostrar que los efectos tributarios del contrato mandato, respecto a los costos, deducciones o impuestos descontables, o devoluciones se atribuían a las EPS.

En consecuencia, no prospera el cargo de apelación

### 3. Sanción por inexactitud

Respecto a la sanción por inexactitud, se aclara que esta procede en la medida en que se configura una de las causales para su imposición consistente en la omisión de ingresos, lo que derivó en un menor impuesto a pagar, razón suficiente para desvirtuar también una diferencia de criterios como eximente de responsabilidad.

<sup>13</sup> Artículo 968 del Código de Comercio. El suministro es el contrato 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.

<sup>14</sup> Sentencia del 14 de mayo de 2015, Exp. 18667, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.



Ahora bien, la Sala comparte la decisión adoptada por el *a quo* en relación con la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria, razón por la que procede la reducción de la sanción por inexactitud del 160% al 100%.

Así las cosas, al no prosperar ningún argumento de la apelación, le corresponde a la Sala confirmar la sentencia apelada.

### **Condena en costas**

Finalmente, en esta instancia, no habrá lugar a condena en costas porque en el expediente no se probó su causación como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable por remisión expresa del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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

### **FALLA**

1. **Confirmar** la sentencia del 23 de febrero de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca
2. Sin condena en costas.

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

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

*(Firmado electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**  
Presidenta

*(Firmado electrónicamente)*

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

*(Firmado electrónicamente)*

**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Firmado electrónicamente)*

**WILSON RAMOS GIRÓN**

Aclaró el voto