

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Grava las actividades comerciales industriales y de servicios. Sujeto pasivo. No grava los servicios prestados por los hospitales adscritos al Sistema Nacional de Salud / SISTEMA NACIONAL DE SALUD – Definición / ACTO DE COMERCIO – Definición / SOCIEDAD MERCANTIL – Desarrolla actividades comerciales. Audifarma

De conformidad con el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, el impuesto de industria y comercio se genera por el ejercicio de actividades comerciales, industriales o de servicios dentro del ámbito territorial de un municipio. El sujeto pasivo del tributo es la persona que realiza el hecho imponible, salvo que la ley la exceptúe expresamente del cumplimiento de esta obligación, tal como ocurre para los eventos previstos en el literal d) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, que excluye del impuesto a los hospitales adscritos al Sistema Nacional de Salud. El alcance de la expresión Sistema Nacional de Salud, al que hacen referencia tanto la Ley 14 de 1983 como el Decreto 352 de 2002, debe entenderse en contexto con las modificaciones introducidas por la Ley 10 de 1990 y, de manera particular, por la Ley 100 de 1993. El artículo 4º de la Ley 10 de 1990 estableció que el Sistema de Salud comprende los procesos de fomento, prevención, tratamiento y rehabilitación y que de él forman parte, tanto el conjunto de entidades públicas y privadas del sector salud, como también, en lo pertinente, las entidades de otros sectores que inciden en los factores de riesgo para la salud. El artículo 20 del Código de Comercio señala, de manera enunciativa, qué actividades se entienden como comerciales para efectos legales, mientras que el artículo 21 del mismo ordenamiento establece que se tendrán como mercantiles todos los actos de los comerciantes relacionados con actividades o empresas de comercio, y los ejecutados por cualquier persona para asegurar el cumplimiento de obligaciones comerciales. Según las pruebas obrantes en el expediente, Audifarma S.A. es una sociedad mercantil cuyo objeto social prevé la realización de actividades comerciales, entre las que destacan la venta y suministro de medicamentos, la auditoría médica, la venta, distribución, importación y exportación de productos químicos, naturales y farmacéuticos, entre otros. Es decir, Audifarma no acreditó que fuera una empresa promotora de salud, ni tampoco una entidad prestadora de salud. En esa medida, es claro que la parte actora era sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio durante los periodos en discusión, del tal forma que estaba obligada a declarar y pagar el impuesto. El incumplimiento comprobado de estas obligaciones la hizo acreedora a la sanción por no declarar, impuesta por el Distrito Capital

FUENTE FORMAL: LEY 14 DE 1983 – ARTICULO 32 / CODIGO DE COMERCIO – ARTICULO 20

CONTRATO DE SUMINISTRO – Naturaleza mercantil. Definición. Obligaciones / AUDIFARMA – Es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio / SANCION POR NO DECLARAR – Procedencia

El artículo 968 del Código de Comercio define el suministro como el contrato por el cual una parte se obliga, a cambio de una contraprestación, a cumplir a favor de la otra, en forma independiente, prestaciones periódicas o continuadas de cosas o servicios. Se trata de un contrato que, además de ser bilateral, oneroso y consensual, es de tracto o ejecución sucesiva, que es su característica más notoria, pues su eficacia no se agota en un solo acto. En cuanto a las obligaciones que surgen para las partes contratantes, la doctrina nacional las diferencia dependiendo del tipo de suministro del que se trate, así, en el suministro de cosas, cada una de las prestaciones implica un contrato de compraventa en forma aislada, es decir, uno de aquellos cuya principal prestación consiste en obligación

de dar, como lo prevé el artículo 1849 del Código Civil. Vistas las normas que regulan el impuesto de industria y comercio y las pruebas aportadas por las partes, se comprueba que la demandante, durante los periodos objeto de la disputa, desarrolló en el Distrito Capital de Bogotá una actividad calificada para los efectos del impuesto como comercial, dado que se instrumentaliza a través de un contrato de suministro, cuya naturaleza es eminentemente mercantil. Es decir, Audifarma no acreditó que fuera una empresa promotora de salud, ni tampoco una entidad prestadora de salud. En esa medida, es claro que la parte actora era sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio durante los periodos en discusión, del tal forma que estaba obligada a declarar y pagar el impuesto. El incumplimiento comprobado de estas obligaciones la hizo acreedora a la sanción por no declarar, impuesta por el Distrito Capital

SANCION POR NO DECLARAR – Liquidación. Impuesto de industria y comercio

En relación con esta sanción, el Acuerdo 27 de 2001 adecuó el régimen sancionatorio en materia impositiva para Bogotá D.C. En el artículo noveno consagró que la sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio equivalía al cero punto uno por ciento (0.1%) de los ingresos brutos obtenidos en el Distrito en el período al cual corresponda la declaración no presentada, o al cero punto uno por ciento (0.1%) de los ingresos brutos que figuren en la última declaración presentada por dicho impuesto, la que fuere superior, por cada mes o fracción de mes calendario de retardo desde el vencimiento del plazo para declarar hasta la fecha del acto administrativo que impone la sanción. Y, en el caso de no tener impuesto a cargo, la sanción por no declarar equivale a 1,5 salarios mínimos diarios vigentes al momento de proferir el acto administrativo por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, contados a partir del vencimiento del plazo para declarar. Con sujeción a la norma parcialmente transcrita, el Distrito Capital impuso la sanción por no declarar teniendo como base la relación de ingresos brutos obtenidos en esa jurisdicción por la parte actora, suministrada con la respuesta al requerimiento de información No. 2006EE73465 del 30 de marzo de 2006. Así las cosas, la liquidación se ajusta a lo previsto en el numeral 3 del artículo 9 del Acuerdo 27 de 2001.

FUENTE FORMAL: ACUERDO 27 DE 2001 – ARTICULO 9 NUMERAL 3

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá D.C., primero (1) de noviembre de dos mil doce (2012)

Radicación número: 25000-23-27-000-2008-00007-02(18092)

Actor: AUDIFARMA S.A.

Demandado: BOGOTA DISTRITO CAPITAL

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia del 29 de octubre de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B" que denegó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- El 17 de julio de 2006, la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital del Impuestos de Bogotá expidió el emplazamiento para declarar No. 2006EE208298, mediante el que invitó a la parte actora a presentar las declaraciones del impuesto de industria y comercio correspondientes a los bimestres 4º al 6º del año 2001 y todos los bimestres de los años 2002 a 2005.
- El 8 de septiembre de 2006, la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital del Impuestos de Bogotá, mediante la Resolución 10838 DDI 63571, sancionó a Audifarma S.A. por no presentar las declaraciones antes referidas.
- El 28 de junio 2007, la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital del Impuestos de Bogotá, previa interposición del recurso de reconsideración contra la Resolución 10838 DDI 63571, confirmó el acto administrativo impugnado mediante la Resolución DDI 68387.

ANTECEDENTES PROCESALES

LA DEMANDA

Audifarma S.A., mediante apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

"PRIMERA: Que se decrete la nulidad en su integridad de los siguientes actos administrativos:

A) Se decrete la nulidad de la Resolución No 10838 DDI 63571 2006 EE238308 de fecha Ocho (8) de Septiembre de 2006 (2006) proferida por la COORDINACIÓN GRUPO INTERNO DE TRABAJO DE LIQUIDACIÓN – SECRETARÍA DE HACIENDA DISTRITAL – ALCALDÍA MAYOR DE BOGOTÁ DISTRITO CAPITAL por medio de la cual se impone la sanción de DOS MIL TRESCIENTOS VEINTIDÓS MILLONES CUATROCIENTOS NOVENTA MIL PESOS MONEDA LEGAL COLOMBIANA (2.322.490.000) a las sociedad AUDIFARMA S.A. por no presentar las declaraciones de Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y tableros correspondiente a los bimestres cuarto, quinto y sexto del año gravable 2001, y los seis bimestres de los años gravables 2002, 2003, 2004 y 2005.

B) Se decreta la nulidad de la **Resolución No. DDI 60387 de fecha veintiocho (28) de junio de dos mil siete (2007)** proferida por la DIRECCIÓN JURÍDICO – TRIBUTARIA – SECRETARÍA DE HACIENDA DISTRITAL – ALCALDÍA MAYOR DE BOGOTÁ DISTRITO CAPITAL por medio de la cual se resuelve el RECURSO RECONSIDERACIÓN en el cual se confirmaron todas y en cada una de sus partes la Resolución No. 10838 DDI 63571 2006EE 238308 de Ocho (8) de Septiembre de dos mil seis (2006)

SEGUNDA: Que como consecuencia de las anteriores declaraciones de Nulidad y a título de Restablecimiento del Derecho, se ordene a LA SECRETARÍA DE HACIENDA DISTRITAL – ALCALDÍA MAYOR DE BOGOTÁ DISTRITO CAPITAL declarar que la **SOCIEDAD AUDIFARMA S.A.** ha cumplido con las obligaciones relacionadas con el Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros correspondiente a los bimestres cuarto, quinto y sexto de año gravable 2001 y los seis (6) bimestres de los años gravables 2002, 2003, 2004 y 2005 con la Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá y por lo tanto se encuentra a paz y salvo.

TERCERA: Que La SECRETARÍA DE HACIENDA DISTRITAL – ALCALDÍA MAYOR DE BOGOTÁ DISTRITO CAPITAL deberá pagar todos los gastos y costas de este proceso.

CUARTA: Que dentro del término de que trata el artículo 176 del C.C.A. y en las condiciones previstas en por los artículos 177 y 178 del mismo Código, deberá ejecutarse y cumplirse la sentencia”

Invocó como disposiciones violadas los artículos 48 y 49 de la Constitución Política, 182 y 205 de la Ley 100 de 1993, 4º y 5º de la Ley 10 de 1990 y 39 de la Ley 14 de 1983.

Los cargos de violación propuestos en la demanda se resumen de la siguiente manera:

Dijo que Audifarma S.A. es una sociedad comercial cuyo objeto social principal es el suministro y la venta de medicamentos a entidades promotoras de salud, instituciones prestadoras de servicios de salud y otras afines.

Que, para desarrollo de sus actividades en Bogotá D.C. no cuenta con establecimientos de comercio sino que opera a través de “Centros de Atención Farmacéutica” mediante los cuales presta servicios farmacéuticos.

Explicó que, tiene suscritos contratos de suministro de medicamentos con diferentes empresas e instituciones prestadoras de servicios de salud, de tal forma que los ingresos percibidos por la prestación de este servicio no están gravados con IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO, según lo previsto en el literal b) del numeral 2 de artículo 39 de la Ley 14 de 1983, dada su calidad de entidad privada integrante del Sistema General de Salud.

Esta calidad, sostuvo, la adquirió según lo previsto en los artículos 4º y 5º de la Ley 10 de 1990, que reemplazó el *Sistema Nacional de Salud*, existente al momento de la expedición de la Ley 14 de 1983, por el *Sistema de Salud* y, del que hacen parte las entidades públicas y privadas prestadoras de servicios relacionados con la salud, como los que, precisamente, ofrece Audifarma S.A.

1. Naturaleza jurídica de los recursos del Sistema de Seguridad Social en Salud.

Dijo que, de conformidad con el artículo 48 de la Constitución Política, la seguridad social es un derecho irrenunciable, que reviste la naturaleza de un servicio público y, que los recursos de sus instituciones no pueden destinarse a fines distintos a ella misma.

Que de igual modo, del artículo 49 del mismo ordenamiento se desprende que la la salud es un servicio público esencial a cargo del Estado, en cuya prestación pueden participar los particulares, que propende por la promoción, protección de la salud y, en esa medida, no se concibe este servicio sin el suministro de medicamentos.

Señaló que, en concordancia con lo establecido en la Constitución Política, la Ley 100 de 1993 creó el Sistema de Seguridad Social en Salud, que tiene por objetivo regular el servicio público esencial de salud y que de él hacen parte las Empresas Promotoras de Salud y las Instituciones Prestadoras de Salud, ya sean públicas o privadas.

Sostuvo que, en atención a lo dispuesto en el artículo 48 de la Constitución Política, la doctrina judicial de la Corte Constitucional, es clara en señalar que los municipios no pueden gravar los recursos del Sistema de Seguridad Social con impuestos territoriales. Resaltó que en la sentencia C-1040 de 2003 esa Corporación señaló expresamente que no se pueden gravar con el impuesto de industria y comercio los recursos de la Unidad de Pago por Capitación y demás dineros destinados a financiar el Plan Obligatorio de Salud.

Explicó que la Unidad de Pago por Capitación - UPC - es el valor que el FOSYGA reconoce a las Entidades Promotoras de Salud, como valor suficiente para cubrir la prestación de los servicios del Plan Obligatorio de Salud - POS, por cada uno de

los afiliados al Sistema de Seguridad Social. Que, además, tiene carácter parafiscal y que, por tanto, los recursos que la integran no puede ser objeto de ningún gravamen.

2. El servicio público farmacéutico es un servicio público esencial.

Sostuvo que, el servicio farmacéutico, por su propia naturaleza, está relacionado con la prestación integral del servicio de salud a los usuarios del Sistema General de Seguridad Social en Salud y, en esa medida, se torna en parte del servicio público de salud.

Con fundamento en lo anterior, señaló que la producción, almacenamiento, comercialización, dispensación o aseguramiento de la calidad de los medicamentos, dispositivos médicos o las materias primas necesarias para su elaboración, es un servicio necesario para que el Sistema de Seguridad Social cumpla con sus objetivos.

3. El servicio farmacéutico no está sujeto al impuesto de industria y comercio.

Reiteró que, por mandato del artículo 48 de la Constitución Política, los recursos de la seguridad social no pueden destinarse a fines distintos a ella misma, prohibición que comprende la posibilidad de gravarlos con algún tipo de tributo.

Señaló que, coherentemente con esta restricción, el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 señala que no están sujetos al impuesto de industria y comercio los hospitales adscritos al Sistema Nacional de Salud, entendido en contexto con las modificaciones introducidas por las leyes 10 de 1990 y 100 de 1993, según las cuales, las entidades privadas que perciben ingresos provenientes del sector salud entran a formar parte del Sistema de Seguridad Social en Salud.

Concluyó que el servicio farmacéutico, al ser considerado un servicio de salud, no puede ser gravado con el impuesto de industria y comercio, pues hacerlo implica contravenir el artículo 48 de la Constitución Política, en la medida en que se utilizarían los recursos de la seguridad social en fines distintos a esta.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Distrito Capital se opuso a las pretensiones de la parte actora y se pronunció frente a los cargos de nulidad en los siguientes términos:

Señaló que, tal y como lo sostuvo la Corte Constitucional en la sentencia C-1040 de 2003, mediante la que se declaró inexequible parcialmente el artículo 111 de la Ley 788 de 2002, los recursos del Sistema de Seguridad Social en Salud son rentas parafiscales, con destinación específica, y de conformidad con el artículo 48 de la Constitución Política, no pueden ser empleados para fines diferentes a la seguridad social.

Sostuvo que las Entidades Promotoras de Salud y las Administradoras del Régimen Subsidiado sólo tienen como recursos excluidos del impuesto de industria y comercio los de la Unidad de Pago por Capitación, en la medida en que están destinados obligatoriamente a la prestación del servicio de salud. Que así, pueden ser gravados los recursos que estas entidades captan por conceptos tales como costos operacionales, ingresos financieros y todos los demás que excedan los recursos recibidos por la prestación del Plan Obligatorio de Salud.

En relación con las Instituciones Prestadoras de Salud, ya sean públicas o privadas, señaló que no constituyen ingresos gravables para los efectos del impuesto de industria y comercio, aquellos recibidos por actividades industriales, comerciales o de servicios que comprometan los recursos del Plan Obligatorio de Salud; así, los generados por otros conceptos sí estarán sujetos al impuesto.

Argumentó que, como los efectos de las providencias de la Corte Constitucional solamente pueden ser fijados por ella misma, en virtud del mandato del artículo 241 de la Constitución Política y que como en la sentencia C-1040 de 2003 no se dijo nada sobre el particular, era aplicable lo previsto en el artículo 45 de la Ley 270 de 2006, en donde se señala que los efectos de las sentencias proferidas por esa corporación rigen hacia el futuro, salvo que ella misma decida lo contrario.

Que así, la actuación de la administración desplegada para gravar con el impuesto de industria y comercio las actividades comerciales o de servicios dentro del sistema de salud, desde la entrada en vigencia del artículo 111 de la Ley 788 de 2002 y hasta la ejecutoria de la sentencia referida, eran válidas.

De otra parte, dijo que, una entidad de carácter privado con ánimo de lucro, cuyo objeto social es la comercialización de medicamentos y que ejerce actividades comerciales en el Distrito Capital, no puede excusarse de pagar el impuesto de industria y comercio alegando ser integrante del Sistema de Seguridad Social. Que de ser así, todas aquellas que presten servicios a las entidades de salud, estarían exentas del tributo.

Explicó que de conformidad con la Ley 100 de 1993, el Sistema de Seguridad Social en Salud incluye la administración y prestación de servicios de Salud, del que hacen parte las Empresas Promotoras de Salud, encargadas de administrar el servicio de salud, así como las Instituciones Prestadoras de Salud. Que, en ese orden de ideas, las empresas dedicadas a la comercialización de productos farmacéuticos, al no encontrarse expresamente señaladas en la ley como tal, no forman parte de dicho sistema.

Agregó que, Audifarma S.A. es una sociedad de carácter privado que percibe ingresos no sólo por el suministro de bienes sino también de otras actividades comerciales como la obtención de dividendos y participaciones decretados en Bogotá, que así, era forzoso concluir que se trata de un sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio.

En relación con esta última actividad, sostuvo que verificó el objeto social de la compañía, y comprobó que también incluye *“tomar interés como accionista o socia en otras compañías”*. Que, como parte del giro ordinario de los negocios de Audifarma se encuentran las inversiones. Que ese hecho ratifica la obligación de la demandante de tributar en Bogotá.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta – Subsección B, denegó las pretensiones de la demanda.

Señaló que, el problema jurídico a resolver consistía en establecer si la parte actora era sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio en Bogotá o si, por el contrario, no estaba sujeta al impuesto en tanto que el servicio farmacéutico es considerado como un servicio de salud.

Dijo que los sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio son las personas naturales, jurídicas y sociedades de hecho que realicen el hecho gravado, salvo las excepciones previstas en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983.

Que, precisamente, el literal *d)* del numeral 2 del referido artículo, modificado por el artículo 11 de la Ley 50 de 1984, dispone que no se gravan con el impuesto de industria y comercio los hospitales adscritos al sistema nacional de salud, excepto que realicen actividades industriales, comerciales o de servicios.

Manifestó que, así como lo expresó la Corte Constitucional en la sentencia C - 1040 de 2003, tanto los recursos administrativos como los destinados a la prestación del servicio de seguridad social en salud tienen una destinación específica y, por tanto, no pueden ser gravados en cabeza de las Entidades Promotoras de Salud, las Administradoras del Régimen Subsidiado y las Instituciones Prestadoras de Salud, ya sean públicas o privadas.

Sostuvo que la parte actora ejerce una actividad comercial consistente en la venta y suministro de medicamentos, y que si bien es cierto que la Dirección General de Calidad de Servicios del Grupo de Medicamentos e Insumos del Ministerio de la Protección Social indicó que el servicio farmacéutico es un servicio público esencial componente de la atención en salud, también es cierto que dentro de los servicios a cargo de las Administradoras del Régimen Subsidiado y Entidades Promotoras de Servicios en Salud no se encuentra la actividad desarrollada por la demandante.

Explicó que como dentro de los servicios incluidos dentro del Plan Obligatorio de Salud está la provisión de medicamentos, estos deben ser suministrados por las ARS, EPS e IPS. Que en algunas ocasiones estas entidades suscriben contratos con entidades especializadas en el suministro y venta de medicamentos como Audifarma S.A.

Explicó que, cuando los medicamentos se entregan como parte del servicio de salud no hay venta y por tanto no hay actividad comercial de por medio, por cuanto el suministro de medicamentos hace parte de las funciones a cargo del Estado.

Que, en cambio, cuando la venta de los medicamentos es realizada por instituciones contratadas por las EPS, IPS y ARS, estas sociedades no están cobijadas por la no sujeción prevista en el artículo 39 del Ley 14 de 1983, pues, en este caso, la actividad de dichas empresas es el suministro o venta de medicamentos, mas no la prestación del servicio de salud.

Señaló que como la no sujeción sólo cobija a las EPS, IPS y ARS respecto de los recursos provenientes de la prestación de servicios de la seguridad social, no era posible hacer extensiva esa previsión legal a los terceros que participan, directa o indirectamente en la prestación de esos servicios.

Que, consecuentemente con lo anterior, la parte actora no estaba exonerada de cumplir con los deberes formales y sustanciales exigibles a los contribuyentes del impuesto de industria y comercio, pues llevó a cabo actividades comerciales en la jurisdicción del Distrito Capital, de conformidad con lo establecido en el artículo 26 del Decreto 807 de 1993.

Finalmente, señaló que, además de lo antedicho, la parte actora obtuvo ingresos por dividendos de inversiones, actividad calificada como comercial por el Código de Comercio y que esa situación confirma la calidad de sujeto pasivo del impuesto de Audifarma S.A.

EL RECURSO DE APELACIÓN.

La parte actora interpuso recurso de apelación contra la sentencia del *a quo*.

Señaló que, pese a que el *a quo* acepta que el servicio farmacéutico es un servicio público esencial, componente de la atención en salud, no aceptó que Audifarma S.A. forme parte del Sistema de Seguridad Social en Salud, no obstante a que dentro del Plan Obligatorio de Salud, el suministro de medicamentos es un componente esencial y que, precisamente, este es el objeto social de la empresa.

Sostuvo que no se concibe un sistema de salud sin una adecuada provisión de medicamentos. Que, dentro del conjunto de servicios que el Sistema de Seguridad Social en Salud ofrece a los afiliados se encuentra dicho suministro, entendido no como la compra individual en los establecimientos farmacéuticos, sino como el

conjunto de procesos e instituciones que el propio sistema debe garantizar para la adecuada prestación del servicio.

Que así, se debe aceptar que una entidad como Audifarma, encargada de distribuir y suministrar medicamentos, contribuye a la garantía de las prestaciones propias del POS. Que además, según lo establecido en el Decreto 2200 de 2005, el servicio farmacéutico es un servicio propio del sistema de salud, en tanto que contribuye al fomento de la salud, prevención, diagnóstico, tratamiento y rehabilitación de patologías.

Señaló que cuando las EPS o IPS contratan el suministro de medicamentos a los afiliados con entidades especializadas como Audifarma, estas empresas entran a ser parte de la red de prestadores de servicios de salud y, en esas condiciones, no están sujetas a la declaración y pago del impuesto de industria y comercio conforme con el artículo 39 de la Ley 14 de 1983.

Dijo que, cuando Audifarma suministra los medicamentos a los pacientes o afiliados al sistema de salud no hay una venta ya que no cobra nada al afiliado. Que, además, los recursos que las EPS disponen para la garantía del suministro de medicamentos provienen de la Unidad de Pago por Capitación, recursos que por ser parafiscales y con destinación específica, están excluidos de todo tipo de gravamen.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El **Distrito Capital** señaló que la parte actora no forma parte del Sistema de Seguridad Social en Salud en tanto que las normas pertinentes no prevén expresamente que las empresas dedicadas a la comercialización de medicamentos pertenecen a él.

Que, además, pese que a que Audifarma tiene el domicilio principal en otro municipio, desarrolla una actividad comercial en Bogotá, consistente en la distribución de medicamentos.

La parte actora reiteró los argumentos expuestos con ocasión del recurso de apelación.

El **Ministerio Público** solicitó que se confirmara la sentencia apelada. Dijo que las actividades que realiza la parte actora se relacionan con la prestación del servicio de salud, pero que dicha relación no es indicativa de que su actividad comercial de venta de medicamentos se enmarque como parte del servicio de salud. Que se trata de una actividad comercial desarrollada por un agente privado en cumplimiento de su objeto social.

Sostuvo que la provisión o venta de medicamentos por parte de agentes particulares no se encuentra definida como un servicio de salud y que no existe una obligación legal para los particulares de prestar este servicio. Que la actividad particular de comercializar medicamentos se desarrolla a su arbitrio y obedece al desarrollo de su objeto social, es decir, una actividad comercial gravada según el artículo 35 de la Ley 14 de 1983.

CONSIDERACIONES DE LA SALA.

En los términos del recurso de apelación, la Sala decidirá si son nulas: (i) la Resolución No. 10838 DDI 63571 del 8 de septiembre de 2006, mediante la cual la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital del Impuestos de Bogotá sancionó a Audifarma S.A. por no presentar las declaraciones del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros correspondientes a los bimestres 4º al 6º del año 2001 y todos los bimestres de los años 2002 a 2005, y (ii) la Resolución DDI 60387 del 28 de junio de 2007 que confirmó la resolución sancionatoria.

Concretamente, la Sala definirá si Audifarma S.A. es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital de Bogotá y con fundamento en ello, determinar si era procedente que el Distrito Capital le impusiera la sanción por no declarar ese impuesto.

Para resolver los cargos propuestos son relevantes los siguientes hechos probados:

1. Audifarma S.A. es una sociedad de naturaleza mercantil, domiciliada en la ciudad de Pereira, cuyo objeto social principal es el suministro y venta de medicamentos a las entidades promotoras de salud, instituciones prestadoras de servicios de salud y otras que por su carácter son afines a estas¹.
2. El 30 de marzo de 2006, la Subdirección de Impuestos a la Propiedad y el Consumo de la Dirección Distrital del Impuestos de Bogotá, expidió el Requerimiento de Información No. 2006EE73465², mediante el cual le solicitó a la parte actora información relacionada con los ingresos, ordinarios y extraordinarios, obtenidos por la sociedad durante los años 2001 a 2005.
3. El 17 de mayo de 2006, la demandante atendió el requerimiento de información antes referido y suministró al Distrito la relación de ingresos obtenidos durante los periodos requeridos, discriminados por cada uno de los municipios en donde estos se obtuvieron.³
4. El 17 de julio de 2006, la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital del Impuestos de Bogotá expidió el emplazamiento para declarar No. 2006EE208298⁴, mediante el cual invitó a la parte actora a presentar las declaraciones del impuesto de industria y comercio correspondientes a los bimestres 4º al 6º del año 2001 y todos los bimestres de los años 2002 a 2005.
5. El 8 de septiembre de 2006, la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital del Impuestos de Bogotá, mediante la Resolución 10838 DDI 63571⁵, sancionó a Audifarma S.A. por no presentar las declaraciones del impuesto de industria y comercio antes referidos por un total de \$2.322.400.000 que se discriminan así:

PERIODO	INGRESOS	MESES DE EXTEMPORANEIDAD	SANCIÓN
4 bimestre 2001	\$418.098.000	60	\$25.086.000
5 bimestre 2001	\$590.642.000	58	\$34.257.000
6 bimestre 2001	\$801.997.000	56	\$44.912.000
1 bimestre 2002	\$675.439.000	54	\$36.474.000
2 bimestre 2002	\$1.257.759.000	52	\$65.403.000
3 bimestre 2002	\$1.167.552.000	50	\$58.378.000

¹ Folios 40 al 47 del C.P.

² Folios 8 y 9 del C.A.A. 1.

³ Folios 16 al 23 del C.A.A. 1.

⁴ Folio 89 del C.A.A. 1.

⁵ Folios 29 al 37 del C.P.

4 bimestre 2002	\$1.662.031.000	48	\$77.857.000
5 bimestre 2002	\$1.332.390.000	46	\$60.830.000
6 bimestre 2002	\$1.302.019.000	44	\$57.289.000
1 bimestre 2003	\$2.036.680.000	42	\$85.541.000
2 bimestre 2003	\$1.756.294.000	40	\$70.277.000
3 bimestre 2003	\$1.871.996.000	38	\$71.135.000
4 bimestre 2003	\$2.171.352.000	36	\$78.169.000
5 bimestre 2003	\$2.506.134.000	34	\$85.209.000
6 bimestre 2003	\$2.604.429.000	32	\$83.342.000
1 bimestre 2004	\$3.525.619.000	30	\$105.769.000
2 bimestre 2004	\$5.021.984.000	28	\$140.616.000
3 bimestre 2004	\$4.454.782.000	26	\$115.824.000
4 bimestre 2004	\$5.701.429.000	24	\$136.834.000
5 bimestre 2004	\$6.561.119.000	22	\$146.325.000
6 bimestre 2004	\$6.652.364.000	20	\$133.047.000
1 bimestre 2005	\$6.191.804.000	18	\$111.452.000
2 bimestre 2005	\$7.604.174.000	16	\$121.667.000
3 bimestre 2005	\$7.951.071.000	14	\$111.315.000
4 bimestre 2005	\$8.550.097.000	12	\$102.601.000
5 bimestre 2005	\$7.044.427.000	10	\$70.444.000
6 bimestre 2005	\$1.554.487.000	10	\$92.437.000

6. El 6 de octubre de 2006, la demandante presentó las declaraciones del impuesto de industria y comercio correspondientes a los periodos en cuestión⁶ en las que declaró los ingresos que obtuvo en el D.C. como no gravados, liquidó el impuesto a cargo en \$0, y liquidó la sanción por no declarar según la siguiente relación:

PERIODO	TOTAL INGRESOS OBTENIDOS EN BOGOTÁ	SANCIÓN
4 bimestre 2001	\$418.098.000	\$854.000
5 bimestre 2001	\$590.642.000	\$826.000
6 bimestre 2001	\$784.953.000	\$798.000
1 bimestre 2002	\$675.439.000	\$770.000
2 bimestre 2002	\$1.210.132.000	\$742.000
3 bimestre 2002	\$1.132.443.000	\$714.000
4 bimestre 2002	\$1.517.521.000	\$686.000
5 bimestre 2002	\$1.124.996.000	\$658.000
6 bimestre 2002	\$1.302.019.000	\$630.000
1 bimestre 2003	\$1.749.360.000	\$602.000
2 bimestre 2003	\$1.756.294.000	\$574.000
3 bimestre 2003	\$1.871.996.000	\$546.000
4 bimestre 2003	\$2.171.352.000	\$518.000
5 bimestre 2003	\$2.475.963.000	\$490.000
6 bimestre 2003	\$2.604.429.000	\$462.000
1 bimestre 2004	\$3.525.619.000	\$434.000
2 bimestre 2004	\$4.505.016.000	\$406.000
3 bimestre 2004	\$4.454.782.000	\$378.000
4 bimestre 2004	\$5.701.429.000	\$350.000
5 bimestre 2004	\$5.900.904.000	\$322.000
6 bimestre 2004	\$6.652.364.000	\$294.000
1 bimestre 2005	\$6.191.804.000	\$266.000
2 bimestre 2005	\$7.363.347.000	\$238.000
3 bimestre 2005	\$7.951.071.000	\$210.000
4 bimestre 2005	\$8.550.097.000	\$182.000
5 bimestre 2005	\$6.050.974.000	\$154.000
6 bimestre 2005	\$11.554.587.000	\$126.000

⁶ Folios 132 a 158

7. El 10 de noviembre de 2006, la parte actora interpuso recurso de reconsideración contra la Resolución No. 10838 DDI 63571 del 8 de septiembre de 2006⁷.
8. El 28 de junio 2007, la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital del Impuestos de Bogotá, mediante la Resolución DDI68387⁸ confirmó el acto administrativo impugnado.

La parte actora sostiene que no está sujeta al impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital de Bogotá por cuanto en esa jurisdicción desarrolla una actividad calificada como un servicio de salud y que, en esa medida, le era aplicable el literal d) del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, que proscribía gravar los servicios prestados por los hospitales adscritos al Sistema Nacional de Salud.

El Tribunal, contrario a lo alegado en la demanda, concluyó que la sociedad sí era contribuyente del impuesto de industria y comercio en Bogotá en razón a que, durante los periodos discutidos, llevó a cabo una actividad comercial, consistente en la venta y distribución de medicamentos que no puede calificarse como un servicio de salud y que, por esta razón, estaba obligada a declarar y pagar el impuesto por los ingresos generados por esa actividad.

De acuerdo con lo expuesto, la Sala debe determinar si las actividades desarrolladas por la parte actora en el Distrito Capital de Bogotá, durante los periodos objeto de la controversia, en efecto, hacen parte del servicio público de salud y si, por consiguiente, no estaban sujetas al impuesto de industria y comercio, según lo establecido en el literal d) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 o si, por el contrario, corresponden a una actividad comercial gravada con el impuesto de industria y comercio.

De conformidad con el artículo 32⁹ de la Ley 14 de 1983, el impuesto de industria y comercio se genera por el ejercicio de actividades comerciales, industriales o de servicios dentro del ámbito territorial de un municipio.

⁷ Folios 115 a 133 de C.A.A. 1.

⁸ Folios 48 al 63 del C.P.

⁹ **Artículo 32º.** El Impuesto de Industria y Comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.

El sujeto pasivo del tributo es la persona que realiza el hecho imponible, salvo que la ley la exceptúe expresamente del cumplimiento de esta obligación, tal como ocurre para los eventos previstos en el literal d) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, que excluye del impuesto a los hospitales adscritos al Sistema Nacional de Salud y, que para los efectos pertinentes dispone:

“Artículo 39. No obstante lo dispuesto en el artículo anterior continuarán vigentes:

(...)

2. Las prohibiciones que consagra la Ley 26 de 1904; además, subsisten para los Departamentos y Municipales las siguientes prohibiciones:

(...)

d) La de gravar con el impuesto de Industria y Comercio, los establecimientos educativos públicos, las entidades de beneficencia, las culturales y deportivas, los sindicatos, las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, los partidos políticos y los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud;” (...).

La Ley 14 de 1983, modificada parcialmente por la Ley 50 de 1984, lo siguiente:

“ARTÍCULO 11. Cuando las entidades a que se refiere el artículo 39, numeral 2º, literal d) de la Ley 14 de 1983 realicen actividades industriales o comerciales serán sujetos del impuesto de industria y comercio en lo relativo a tales actividades.”

En el Distrito Capital de Bogotá, el Decreto 352 de 2002 regula el impuesto de industria y comercio con sujeción a las directrices establecidas por la Ley 14 de 1983. En esa jurisdicción se gravan, de igual forma, con este tributo, las actividades industriales, comerciales y de servicios¹⁰.

El Decreto 352 de 2002 también establece que los servicios prestados por los hospitales adscritos al Sistema Nacional de Salud no están sujetos al impuesto de industria y comercio, así:

Artículo 39. Actividades no sujetas. No están sujetas al impuesto de industria y comercio las siguientes actividades:

(...)

c) La educación pública, las actividades de beneficencia, culturales y/o deportivas, las actividades desarrolladas por los sindicatos, por las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, por los partidos políticos y los servicios prestados por los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud.

(...)

¹⁰ **Artículo 32. Hecho generador.** El hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos.

Parágrafo primero. Cuando las entidades a que se refiere el literal c) de este artículo, realicen actividades industriales o comerciales, serán sujetos del impuesto de industria y comercio respecto de tales actividades.

Parágrafo segundo. Quienes realicen las actividades no sujetas de que trata el presente artículo no estarán obligados a registrarse, ni a presentar declaración del impuesto de industria y comercio.

El alcance de la expresión Sistema Nacional de Salud, al que hacen referencia tanto la Ley 14 de 1983 como el Decreto 352 de 2002, debe entenderse en contexto con las modificaciones introducidas por la Ley 10 de 1990 y, de manera particular, por la Ley 100 de 1993.

El artículo 4¹¹ de la Ley 10 de 1990 estableció que el Sistema de Salud comprende los procesos de fomento, prevención, tratamiento y rehabilitación y que de él forman parte, tanto el conjunto de entidades públicas y privadas del sector salud, como también, en lo pertinente, las entidades de otros sectores que inciden en los factores de riesgo para la salud.

La Ley 100 de 1993, en concordancia con lo establecido en los artículos 48¹², 49¹³ y 365¹⁴ de la Constitución Política organizó el sector salud, bajo el nombre de

¹¹ “**Artículo 4. Sistema de salud.** Para los efectos de la presente Ley, se entiende que el Sistema de Salud comprende los procesos de fomento, prevención, tratamiento y rehabilitación; que en él intervienen diversos factores, tales como los de orden biológico, ambiental, de comportamiento y de atención, propiamente dicha, y que de él forman parte tanto el conjunto de entidades públicas y privadas del sector salud, como, también, en lo pertinente, las entidades de otros sectores que inciden en los factores de riesgo para la salud.”

(...)

¹² “**Artículo 48.** La Seguridad Social es un servicio público de carácter obligatorio que se prestará bajo la dirección, coordinación y control del Estado, en sujeción a los principios de eficiencia, universalidad y solidaridad, en los términos que establezca la Ley.

Se garantiza a todos los habitantes el derecho irrenunciable a la Seguridad Social.

El Estado, con la participación de los particulares, ampliará progresivamente la cobertura de la Seguridad Social que comprenderá la prestación de los servicios en la forma que determine la Ley.

La Seguridad Social podrá ser prestada por entidades públicas o privadas, de conformidad con la ley.

No se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella.

La ley definirá los medios para que los recursos destinados a pensiones mantengan su poder adquisitivo constante.”

¹³ “**Artículo 49.** La atención de la salud y el saneamiento ambiental son servicios públicos a cargo del Estado. Se garantiza a todas las personas el acceso a los servicios de promoción, protección y recuperación de la salud.

Corresponde al Estado organizar, dirigir y reglamentar la prestación de servicios de salud a los habitantes y de saneamiento ambiental conforme a los principios de eficiencia, universalidad y solidaridad. También, establecer las políticas para la prestación de servicios de salud por entidades privadas, y ejercer su vigilancia y control.

Así mismo, establecer las competencias de la Nación, las entidades territoriales y los particulares y determinar los aportes a su cargo en los términos y condiciones señalados en la ley.

Los servicios de salud se organizarán en forma descentralizada, por niveles de atención y con participación de la comunidad.

La ley señalará los términos en los cuales la atención básica para todos los habitantes será gratuita y obligatoria.

Toda persona tiene el deber de procurar el cuidado integral de su salud y la de su comunidad.”

¹⁴ **Artículo 365.** Los servicios públicos son inherentes a la finalidad social del Estado. Es deber del Estado asegurar su prestación eficiente a todos los habitantes del territorio nacional.

Sistema de Seguridad Social en Salud, orientado bajo el criterio de que la salud es un servicio público esencial, a cargo del Estado y que debe prestarse bajo los principios de universalidad, solidaridad, unidad, integralidad y participación que, en todo caso, puede ser prestado por particulares.

De conformidad con el artículo 48 de la Carta Política, la seguridad social es un servicio público obligatorio e irrenunciable. Como servicio, puede ser prestado por entidades públicas o privadas, pero siempre bajo la dirección, coordinación y control del Estado.

Según el artículo 155¹⁵ de la Ley 100 de 1993, forman parte del Sistema de Seguridad Social en Salud, entre otras entidades, las Entidades Promotoras de Salud¹⁶, en calidad de organismos de administración y financiación y las Instituciones Prestadoras de Salud¹⁷, como prestadoras del servicio público de salud.

Los servicios públicos estarán sometidos al régimen jurídico que fije la ley, podrán ser prestados por el Estado, directa o indirectamente, por comunidades organizadas, o por particulares. En todo caso, el Estado mantendrá la regulación, el control y la vigilancia de dichos servicios. Si por razones de soberanía o de interés social, el Estado, mediante ley aprobada por la mayoría de los miembros de una y otra cámara, por iniciativa del Gobierno decide reservarse determinadas actividades estratégicas o servicios públicos, deberán indemnizar previa y plenamente a las personas que en virtud de dicha ley, queden privadas del ejercicio de una actividad lícita.

¹⁵ “**ARTÍCULO 155. INTEGRANTES DEL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.** El Sistema General de Seguridad Social en Salud está integrado por:

1. Organismos de Dirección, Vigilancia y Control:
 - a) Los Ministerios de Salud y Trabajo;
 - b) El Consejo Nacional de Seguridad Social en Salud⁴;
 - c) La Superintendencia Nacional en Salud;
2. Los Organismos de administración y financiación:
 - a) Las Entidades Promotoras de Salud;
 - b) Las Direcciones Seccionales, Distritales y Locales de salud;
 - c) El Fondo de Solidaridad y Garantía.
3. Las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud, públicas, mixtas o privadas.
4. Las demás entidades de salud que, al entrar en vigencia la presente Ley, estén adscritas a los Ministerios de Salud y Trabajo.
5. Los empleadores, los trabajadores y sus organizaciones y los trabajadores independientes que cotizan al sistema contributivo y los pensionados.
6. Los beneficiarios del Sistema General de Seguridad Social en Salud, en todas sus modalidades.
7. Los Comités de Participación Comunitaria "COPACOS" creados por la Ley 10 de 1990 y las organizaciones comunales que participen en los subsidios de salud.

PARÁGRAFO. El Instituto de Seguros Sociales seguirá cumpliendo con las funciones que le competan de acuerdo con la Ley.”

¹⁶ “**ARTÍCULO. 177.-Definición.** Las entidades promotoras de salud son las entidades responsables de la afiliación, y el registro de los afiliados y del recaudo de sus cotizaciones, por delegación del fondo de solidaridad y garantía. Su función básica será organizar y garantizar, directa o indirectamente, la prestación del plan de salud obligatorio a los afiliados y girar, dentro de los términos previstos en la presente ley, la diferencia entre los ingresos por cotizaciones de sus afiliados y el valor de las correspondientes unidades de pago por capitación al fondo de solidaridad y garantía, de que trata el título III de la presente ley.”

¹⁷ “**ARTÍCULO. 185.-Instituciones prestadoras de servicios de salud.** Son funciones de las instituciones prestadoras de servicios de salud prestar los servicios en su nivel de atención correspondiente a los afiliados y beneficiarios dentro de los parámetros y principios señalados en la presente ley.

Las instituciones prestadoras de servicios deben tener como principios básicos la calidad y la eficiencia, y tendrán autonomía administrativa, técnica y financiera. Además propenderán por la libre concurrencia en sus acciones, proveyendo información oportuna, suficiente y veraz a los usuarios, y evitando el abuso de posición dominante en el sistema. Están prohibidos todos los acuerdos o convenios entre instituciones prestadoras de servicios de salud, entre asociaciones o

De acuerdo con las anteriores normas, cuando el literal d) del No. 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 dispone que no están sujetos al impuesto de industria y comercio "...los servicios prestados por los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud", debe entenderse que, en la actualidad, se refiere al servicio público de salud cuya prestación debe garantizar el Estado a través de las instituciones que conforman el Sistema de Seguridad Social Integral y, especialmente, de las empresas promotoras de salud y de las instituciones prestadoras de servicios de salud, en ambos casos, de naturaleza pública, privada o mixta¹⁸.

En relación con la misma disposición, la Sala ha sostenido también que la no sujeción al impuesto de industria y comercio prevista en el literal d) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, está reservada a la prestación de servicios por parte de las entidades que integren el Sistema General de Seguridad Social en Salud, de tal manera que las actividades industriales y comerciales desarrolladas por estas entidades están gravadas¹⁹.

Según lo establecido en los artículos 34 y 35 del Decreto 352 de 2001, en concordancia con lo dispuesto en los artículos 35²⁰ y 36²¹ de la Ley 14 de 1983, para los efectos del impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital de Bogotá, las actividades comerciales y de servicios comprenden:

sociedades científica, y de profesionales o auxiliares del sector salud, o al interior de cualquiera de los anteriores, que tengan por objeto o efecto impedir, restringir o falsear el juego de la libre competencia dentro del mercado de servicios de salud, o impedir, restringir o interrumpir la prestación de los servicios de salud.

Para que una entidad pueda constituirse como institución prestadora de servicios de salud deberá cumplir con los requisitos contemplados en las normas expedidas por el Ministerio de Salud.

PARÁGRAFO. Toda institución prestadora de servicios de salud contará con un sistema contable que permita registrar los costos de los servicios ofrecidos. Es condición para la aplicación del régimen único de tarifas de que trata el artículo 241 de la presente ley, adoptar dicho sistema contable. Esta disposición deberá acatarse a más tardar al finalizar el primer año de vigencia de la presente ley. A partir de esta fecha será de obligatorio cumplimiento para contratar servicios con las entidades promotoras de salud o con las entidades territoriales, según el caso, acreditar la existencia de dicho sistema."

¹⁸ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. C.P: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C., 3 de marzo de 2011. Número de radicación: 25000 23 27 000 2007 00243 01. Número interno: 17459. Actor: FUNDACIÓN CARDIO INFANTIL- INSTITUTO DE CARDIOLOGÍA Demandado: Bogotá Distrito Capital.

¹⁹ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P. MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. Bogotá, D. C., 24 de mayo de dos mil doce 2012. Número de radicación: 25000-23-27-000-2008-00115-01. Número interno: 17914. Actor: CLÍNICA DE LA MUJER S.A.

²⁰ "Artículo 35. Se entienden por actividades comerciales, las destinadas al expendio, compraventa, o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor, y las demás definidas como tales por el Código de Comercio siempre y cuando no estén consideradas por el mismo Código o por esta Ley, como actividades industriales o de servicios."

²¹ "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 montepios y los servicios de consultoría profesional prestados a través de sociedades regulares o de hecho."

“Artículo 34. Actividad comercial. Es actividad comercial, 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 Comercio, siempre y cuando no estén consideradas por la ley como actividades industriales o de servicios.”

“Artículo 35. Actividad de servicio. Es actividad de servicio, toda tarea, labor o trabajo ejecutado por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien lo contrata, que genere una contraprestación en dinero o en especie y que se concrete en la obligación de hacer, sin importar que en ella predomine el factor material o intelectual.”

El artículo 20 del Código de Comercio señala, de manera enunciativa, qué actividades se entienden como comerciales para efectos legales, mientras que el artículo 21 del mismo ordenamiento establece que se tendrán como mercantiles todos los actos de los comerciantes relacionados con actividades o empresas de comercio, y los ejecutados por cualquier persona para asegurar el cumplimiento de obligaciones comerciales.

Esta Corporación, al analizar la actividad de servicios como hecho imponible del impuesto de industria y comercio, a la luz de lo previsto en el entonces vigente Decreto 1421 de 1993, señaló que tenían en común las siguientes características:

- “1. Debe tratarse de tareas, labores o trabajos de carácter material o intelectual que se concreten para quien las realiza en una obligación de hacer.*
- 2. Las tareas, labores o trabajos deben ser ejecutados por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho.*
- 3. No debe existir relación laboral entre quien ejecuta las labores y quien contrata con aquél la realización de las mismas*
- 4. Genera una obligación de dar a cargo de quien contrata la realización de los trabajos, como es la de retribuir en dinero o en especie la prestación del servicio.”²²*

Según las pruebas obrantes en el expediente, Audifarma S.A. es una sociedad mercantil cuyo objeto social prevé la realización de actividades comerciales, entre las que destacan la venta y suministro de medicamentos, la auditoría médica, la venta, distribución, importación y exportación de productos químicos, naturales y farmacéuticos, entre otros.²³

Es decir, Audifarma no acreditó que fuera una empresa promotora de salud, ni tampoco una entidad prestadora de salud.

²² CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P.: DELIO GOMEZ LEYVA. Santafé de Bogotá, D. C., 13 de agosto de 1999. Número de radicación: 9306. Actor: ANÍBAL FERNÁNDEZ DE SOTO VALDERRAMA. Demandado: DIRECCIÓN DISTRITAL DE IMPUESTOS.

²³ Folio 41 del C.P.

Así mismo, las pruebas dan cuenta de que la parte actora suscribió con diferentes Entidades Promotoras de Salud e Instituciones Prestadoras de Salud contratos de suministro de medicamentos.

A modo de ejemplo, en el acuerdo pactado entre Audifarma S.A. y Colmena Salud – Medicina Prepagada S.A. se conviene que Audifarma S.A., se obliga a *suministrar [medicamentos] de manera autónoma e independiente a los beneficiarios del Plan Obligatorio de Salud POS de esta última que le sean remitidos por la IPS, y Colmena Salud – Medicina Prepagada S.A. a pagar el valor de los medicamentos suministrados según las tarifas y forma de pago regulado en el presente contrato*²⁴.

Similares cláusulas se incluyen como parte de los contratos suscritos por la demandante con Salucoop E.P.S.²⁵, Cruz Blanca E.P.S.²⁶, Sociedad Médica de Zipaquirá Ltda. IPS²⁷., Sisalud Ltda. IPS.,²⁸ entre otras.

El artículo 968 del Código de Comercio define el suministro como el contrato por el cual una parte se obliga, a cambio de una contraprestación, a cumplir a favor de la otra, en forma independiente, prestaciones periódicas o continuadas de cosas o servicios. Se trata de un contrato que, además de ser bilateral, oneroso y consensual, es de tracto o ejecución sucesiva, que es su característica más notoria, pues su eficacia no se agota en un solo acto.²⁹

En cuanto a las obligaciones que surgen para las partes contratantes, la doctrina nacional las diferencia dependiendo del tipo de suministro del que se trate, así, en el suministro de cosas, cada una de las prestaciones implica un contrato de compraventa en forma aislada³⁰, es decir, uno de aquellos cuya principal prestación consiste en obligación de dar, como lo prevé el artículo 1849 del Código Civil³¹.

²⁴ Folio 43 del C.A.A. 1.

²⁵ Folios 59 a 65 del C.A.A. 1.

²⁶ Folios 69 al 72 del C.A.A. 1.

²⁷ Folios 89 a 92 del C.P.

²⁸ Folios 94 al 101 del C.P.

²⁹ Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil. Sentencia del 27 de octubre de 1993. Citada por *BONIVENTO FERNÁNDEZ, José Alejandro. Los Principales Contratos Civiles y Mercantiles*. Ediciones Librería del Profesional . Sexta edición. Bogotá 2002. Pag. 188.

³⁰ *ARRUBLA PAUCAR, Jaime Alberto. Contratos Mercantiles*. Legis Editores S.A. Decimotercera edición. Bogotá D.C. 2012. Pag. 11.

³¹ “**Artículo 1849.** La compraventa es un contrato en que una de las partes se obliga a dar una cosa y la otra a pagarla en dinero. El dinero que el comprador da por la cosa vendida se llama precio.”

Vistas las normas que regulan el impuesto de industria y comercio y las pruebas aportadas por las partes, se comprueba que la demandante, durante los periodos objeto de la disputa, desarrolló en el Distrito Capital de Bogotá una actividad calificada para los efectos del impuesto como comercial, dado que se instrumentaliza a través de un contrato de suministro, cuya naturaleza es eminentemente mercantil.

Lo anterior desvirtúa lo alegado en la demanda en cuanto a que la sociedad es una institución de tipo hospitalario que *presta servicios de salud*, en los términos de las leyes 10 de 1990 y 100 de 1993, y, en especial del literal d) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983.

En esa medida, es claro que la parte actora era sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio durante los periodos en discusión, del tal forma que estaba obligada a declarar y pagar el impuesto. El incumplimiento comprobado de estas obligaciones la hizo acreedora a la sanción por no declarar, impuesta por el Distrito Capital³².

En relación con esta sanción, el Acuerdo 27 de 2001 adecuó el régimen sancionatorio en materia impositiva para Bogotá D.C. En el artículo noveno consagró que la sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio equivalía al cero punto uno por ciento (0.1%) de los ingresos brutos obtenidos en el Distrito en el período al cual corresponda la declaración no presentada, o al cero punto uno por ciento (0.1%) de los ingresos brutos que figuren en la última declaración presentada por dicho impuesto, la que fuere superior, por cada mes o fracción de mes calendario de retardo desde el vencimiento del plazo para declarar hasta la fecha del acto administrativo que impone la sanción. Y, en el caso de no tener impuesto a cargo, la sanción por no declarar equivale a 1,5 salarios mínimos diarios vigentes al momento de proferir el acto administrativo por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, contados a partir del vencimiento del plazo para declarar. Dispone la norma:

“ARTÍCULO 9.- SANCIÓN POR NO DECLARAR. *Las sanciones por no declarar cuando sean impuestas por la administración serán las siguientes:*

(...)

³² Los actos administrativos demandados dispusieron: “Artículo Primero. Imponer Sanción al contribuyente AUDIFARMA LTDA con NIT 816.001.182 por no declarar el Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros correspondiente a los bimestres cuarto, quinto y sexto del año gravable 2001 y los seis bimestres de los años gravables 2002, 2003, 2004 y 2004, conforme a lo establecido en el artículo 9 del Acuerdo 27 de 2001, como a continuación se relaciona: (...)”

3. En el caso que la omisión de la declaración se refiera, al Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros, al Impuesto de Espectáculos Públicos o al Impuesto de Loterías Foráneas, será equivalente al cero punto uno por ciento (0.1%) de los ingresos brutos obtenidos en Bogotá D.C., en el período al cual corresponda la declaración no presentada, o al cero punto uno por ciento (0.1%) de los ingresos brutos que figuren en la última declaración presentada por dicho impuesto, la que fuere superior, por cada mes o fracción de mes calendario de retardo desde el vencimiento del plazo para declarar hasta la fecha del acto administrativo que impone la sanción.

En el caso de no tener impuesto a cargo, la sanción por no declarar será equivalente a uno punto cinco (1.5) salarios mínimos diarios vigentes al momento de proferir el acto administrativo por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, contados a partir del vencimiento del plazo para declarar.

(...)

PARÁGRAFO TERCERO. Si dentro del término para interponer el recurso contra el acto administrativo mediante el cual se impone la sanción por no declarar del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros, Impuesto de Espectáculos Públicos, Impuesto de Delineación Urbana o al Impuesto de Loterías Foráneas, el contribuyente acepta total o parcialmente los hechos planteados en el acto administrativo, la sanción por no declarar se reducirá en un veinte por ciento (20%) de la inicialmente impuesta. Para tal efecto el sancionado deberá presentar un escrito ante la correspondiente unidad de recursos tributarios o quien haga sus veces, en el cual consten los hechos aceptados, adjuntando la prueba del pago o acuerdo de pago del impuesto, retenciones y sanciones incluida la sanción reducida. En ningún caso esta sanción podrá ser inferior a la sanción por extemporaneidad aplicable por la presentación de la declaración después del emplazamiento. (...)"

Con sujeción a la norma parcialmente transcrita, el Distrito Capital impuso la sanción por no declarar teniendo como base la relación de ingresos brutos obtenidos en esa jurisdicción por la parte actora, suministrada con la respuesta al requerimiento de información No. 2006EE73465 del 30 de marzo de 2006. Así las cosas, la liquidación se ajusta a lo previsto en el numeral 3 del artículo 9 del Acuerdo 27 de 2001.

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

PRIMERO: CONFÍRMASE la sentencia del 29 de octubre de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta – Subsección “B”.

SEGUNDO: RECONÓCESE personería a la abogada Nohora Carlina Garzón García como apodera del Distrito.

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

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Presidente

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ