



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D.C., treinta (30) de enero de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2019-00444-01 (28102)
Demandante: Conexia SAS
Demandada: DIAN

Temas: IVA. 4.º bimestre de 2014. Exclusión. Servicios vinculados al SGSS. Servicios informáticos. Vinculatoriedad de la doctrina oficial en sede judicial.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante¹ contra la sentencia de primera instancia, del 16 de junio de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que decidió²:

Primero. Niéganse las pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

Segundo. Sin condena en costas.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Por medio de la Liquidación Oficial 322412018000043³, del 26 de febrero de 2018, la demandada reclasificó ingresos por operaciones excluidas destinados a la prestación de servicios POS a ingresos por operaciones gravadas a la tarifa general e impuso sanción por inexactitud. Dicho acto administrativo fue confirmado en virtud de la Resolución 992232019000002⁴, del 25 de febrero de 2019.

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones⁵:

Pretenden los actores que el Honorable Tribunal, en sentencia definitiva, se sirva decidir conforme a las siguientes o similares declaraciones.

Que son nulos los siguientes actos administrativos, proferidos por la dependencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas nacionales DIAN: la Liquidación Oficial de Revisión 322412018000043, de febrero 26 de 2018, [proferida por [la demandada], contra la contribuyente, la sociedad Conexia S.A.S

¹ Samai Tribunal, índice 28, certificado AC89C688E2700A2D DA9A6D37DC6A5A8E 735DFC0D9BEDF291 F1656F408A5719AE (zip) 2 (pdf), pp. 1 a 6.

² Samai Tribunal, índice 25, certificado 0A1087FFAB483D7B A06F006236F35316 872B7E74BB949E1F 70605FF8A026D923 (pdf), p. 25.

³ Samai CE, índice 2, certificado AE29DE1C5080C778 5567A0BE0AB0713F 136DF5F0148307FB 76AA430303D72EB4 (pdf), pp. 33 a 61.

⁴ Samai CE, índice 2, certificado AE29DE1C5080C778 5567A0BE0AB0713F 136DF5F0148307FB 76AA430303D72EB4 (pdf), pp. 97 a 112.

⁵ Samai CE, índice 2, certificado 0A051D5B3140C5C5 13B9682F4AD29A04 D8369F513BE59BEB 0BC0ACF2401129D0 (pdf), pp. 3 a 4.



NIT ... mediante la cual se modifica la liquidación privada del contribuyente estableciendo un saldo total a pagar de \$569.518.000, en el cual se integra [la] suma de \$241.330.000 por concepto de sanción por inexactitud, así como la Resolución 992232019000002, del 25 de febrero de 2019, expedida [por la demandada], mediante la cual se confirmó la liquidación oficial de revisión antes descrita.

A título de restablecimiento del derecho, se decreta la firmeza de la declaración privada de IVA correspondiente al 4 bimestre de [l] año 2014 presentada [por la demandante].

Invocó como vulnerados los artículos 88, 107, 647, 671, 683 y 746 del ET (Estatuto Tributario); y 264 de la Ley 223 de 1995, bajo los siguientes conceptos de violación⁶:

-Prestación de un servicio que no se encuentra dentro de los excluidos del impuesto sobre las ventas. En primer lugar, contextualizó que la DIAN sostuvo que los servicios informáticos prestados en beneficio de una EPS (Entidad Promotora de Salud) no podían ser considerados excluidos del Iva, toda vez que no se encontraban taxativamente determinados en los ordinales 3 y 8 del artículo 476 del ET [hoy ordinales 2 y 3] y, por ello, la Administración desconoció la totalidad de los ingresos derivados de operaciones excluidas y procedió a incrementar los ingresos brutos por operaciones gravadas a la tarifa general, lo cual derivó en el aumento del impuesto generado.

Frente a lo anterior, advirtió que la prestación de servicios informáticos de «soporte informático, administración de bases de datos y control y custodia de información» a favor de una EPS estaban excluidos del Iva, lo cual sustentó con el artículo 48 de la Constitución, las normas tributarias, la doctrina oficial de la DIAN y la jurisprudencia de la Corte Constitucional y esta corporación, quienes en reiterados pronunciamientos establecieron que los recursos del SGSSS (Sistema General de Seguridad Social en Salud) gozaban de naturaleza parafiscal por lo que no podían afectarse con impuestos de ninguna naturaleza. En ese sentido, transcribió apartes del artículo 48 *ejusdem*, así como de las sentencias C-1040 de 2003, C-824 de 2004 y del 23 de enero de 2014⁷ -suscrita por esta Sala-, con base en las cuales concluyó que los recursos percibidos por las EPS -por concepto de las UPC (unidades de pago por capitación)- formaban parte de los recursos del SGSSS. Así, argumentó que las altas cortes han sostenido que los valores percibidos por las EPS por concepto de la UPC formaban parte de los recursos del SGSSS, por ende, la jurisprudencia definió su naturaleza parafiscal, que acorde con la previsión constitucional, no podían ser objeto de destinación diferente al cubrimiento de las prestaciones del POS (Plan Obligatorio de Salud), de tal forma que los mismos no podían afectarse con ningún gravamen. De esa manera, no podía gravarse con Iva los pagos destinados a la prestación de los servicios de salud «*aun si se trata de gastos administrativos necesarios para dicha prestación*», como lo indicaron las prenotadas corporaciones.

Por otro lado, subrayó que la doctrina oficial de la demandada reconoció la naturaleza parafiscal de los recursos que administran las EPS en lo relacionado con la UPC, de modo que aquellos no estaban sometidos a gravamen alguno cuando se destinan a programas del POS en beneficio de los usuarios del SGSSS.

Indicó que el Concepto DIAN 055931, del 24 de septiembre de 2014, base para la solicitud de corrección de las declaraciones del Iva, precisó que: «*si los servicios de alistamiento de información (digitalización e indexación de imágenes), se contratan con recursos correspondientes a las unidades de pago por capitación (UPC) que administran las EPS a fin de efectuar las prestaciones propias del POS, estarán excluidos en IVA*». Tras esto, la actora consultó a la demandada si los servicios de soporte a la información relacionada con usuarios, prestados por terceros a las EPS, los cuales eran pagados con recursos provenientes de los aportes al sistema de salud, estaban o no gravados con Iva, sobre lo cual se pronunció la Administración

⁶ Samai CE, índice 2, certificado 0A051D5B3140C5C5 13B9682F4AD29A04 D8369F513BE59BEB 0BC0ACF2401129D0 (pdf), pp. 6 a 19.

⁷ Consejo de Estado, exp. 18841, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

mediante el Oficio 100221330-00004, del 03 de marzo de 2015, el cual reiteró los apartes del prenotado concepto.

Seguidamente, recordó que los conceptos jurídicos emitidos por la Subdirección Jurídica de la DIAN debían aplicarse en forma obligatoria según el artículo 264 de la Ley 223 de 1995. Adujo que, acorde con la citada doctrina oficial, podía establecerse que los ordinales 3 y 8 del artículo 476 del ET definían los servicios vinculados al SGSSS excluidos del IVA, razón por la que recurrió a dichos pronunciamientos que sustentaban su actuación en desarrollo del principio de seguridad jurídica, con fundamento en la ley antes mencionada, como lo ha reconocido la doctrina y la jurisprudencia.

Así, resultaba claro que acogió el pronunciamiento expedido por la demandada respecto de una situación concreta y acudió al procedimiento administrativo con intervención del fisco para modificar su declaración bimestral de Iva, cuya corrección obtuvo fundada en un «verdadero acto decisorio» proferido por la oficina competente, lo cual dejaba de ser un concepto y tornaba en un acto similar a las instrucciones o circulares de servicio. Señaló que, en ejercicio de su potestad reglamentaria, el Gobierno definió los servicios del ordinal 3 del artículo 476 *ibidem* en el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria 1625 de 2016 (DURT) en el sentido de fijar como excluidas del IVA «las prestaciones propias del plan obligatorio de salud a las personas afiliadas al sistema de seguridad social en salud tanto del régimen contributivo como del subsidiado».

Así, concluyó que la prestación de servicios informáticos de «soporte informático, administración de bases de datos y de control y custodia de información», desarrollados en beneficio de las EPS, estaban excluidos del Iva, puesto que estos eran contratados con recursos de las UPC que administraban dichas entidades a fin de efectuar las prestaciones propias del POS, por lo que se cumplía a cabalidad lo dispuesto en el ordinal 3 del artículo 476 del ídem y en el ordinal del literal A del artículo 1.3.1.13.13. del DUR, como lo certificó la EPS Saludcoop, en el entendido que los ingresos recibidos eran de naturaleza parafiscal, de manera que al momento de usarlos para satisfacer las necesidades y servicios de sus afiliados no podían ser objeto de impuestos, por cuanto se alteraba su destinación específica. Adujo que cualquier entendimiento en contrario violaría la Constitución, la ley, la jurisprudencia y la doctrina oficial de la demandada, que por mandato de la Ley 223 de 1995 otorgaba seguridad jurídica a los contribuyentes.

-La sanción por inexactitud es improcedente. Afirmó que al establecerse que los servicios prestados eran excluidos del Iva, la multa era improcedente. Sostuvo que en reiteradas oportunidades la Sala revocó la sanción en la medida que no se probaron los hechos que dieron lugar a su imposición. Luego, tras reproducir apartes del Comunicado de Prensa 35, del 14 de julio de 2010 y de la sentencia C-571 de 2010, concluyó que la imposición de la multa carecía de validez jurídica e incurrió en falsa motivación, ya que los motivos de los actos demandados eran erróneos y no configuraron dicha sanción, ya que la conducta punible era omitir ingresos y/o impuestos generados o incluir factores falsos o inexistentes de los que se derivara un menor valor de impuestos a pagar o un mayor saldo a favor, más «cuando se trata de una interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable, teniendo en cuenta que los hechos y cifras (...) son completos y verdaderos».

-Violación de los principios sancionatorios. Sostuvo que la Administración violó pautas de interpretación constitucionales ratificadas en la Ley 1819 de 2016 y aplicables a los contribuyentes investigados por el fisco. Aseguró que, en su caso, no se estableció la antijuricidad de sus actuaciones en los términos del artículo 640 del ET, que exige que la afectación al recaudo nacional, toda vez que su contraparte limitó su postura «a determinar una aparente simulación, sin efectos recaudatorios pues (...) corresponde a la realización de operaciones ciertas». Adicionalmente, la demandada no realizó ningún pronunciamiento frente a los principios de gradualidad, proporcionalidad e imparcialidad, en desconocimiento de los

«más elementales principios de justicia y equidad a que tienen derecho los contribuyentes» frente a la autoridad, ni tampoco dio aplicación al principio de imparcialidad que regía las actuaciones administrativas, especialmente al valorar las pruebas y aplicar la sana crítica.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora⁸. En primer lugar, afirmó que los servicios para la provisión de «un sistema informativo de software prestados a una EPS» no tenían la calidad de excluidos del Iva, porque el demandante no demostró de dónde provenían los recursos que remuneraron sus servicios -UPC, utilidades y/o recursos propios de Saludcoop EPS-, lo cual era muy relevante porque si se originaban provenían en la utilidad o de recursos propios de la entidad no estarían excluidos, mientras que si provenían de las UPC tendría que dilucidarse si se encuadraba en las prestaciones del POS o si correspondía a gastos administrativos.

Por ello, contextualizó que la UPC era el valor anual que reconocido a las EPS por cada uno de los afiliados al SGSSS para cubrir las prestaciones del POS en los regímenes contributivo y subsidiado. Adicionalmente, explicó que el POS correspondía, según lo previsto en el artículo 7 del Decreto 806 de 1998, al paquete de servicios básicos en las áreas de recuperación de la salud, prevención de la enfermedad y cubrimiento de ingresos de manera transitoria (prestaciones económicas) cuando se presentaba una incapacidad para trabajar por enfermedad, accidentes o por maternidad. Con base en todo lo anterior, advirtió que, si bien los recursos de las UPC tenían destinación específica para el cubrimiento de las prestaciones del POS, las sentencias C-824 de 2004 y C-262 de 2013 de la Corte Constitucional precisaron que estos también podían destinarse para «gastos administrativos» sin superar el 10% de la UPC.

A continuación, afirmó que la provisión de «un sistema informativo de software claramente no están dentro de los POS», más aún cuando la actora no demostró si los recursos para el servicio fueron gastos administrativos ni si respetó el límite antes descrito, pues esta solo manifestó que el beneficiario del servicio era una EPS y sus recursos eran parafiscales, por lo que se trataba de ingresos excluidos del Iva sin que fuera probada la naturaleza de los recursos (propios, utilidades o UPC) o la acreditación de que estos correspondían a gastos administrativos - y el cumplimiento de sus límites porcentuales-.

Seguidamente, adujo que las exclusiones del Iva consagradas en los ordinales 3 y 8 del artículo 476 del ET eran objetivas por cuanto tomaban en consideración la naturaleza del servicio prestado y no la persona o entidad que lo realizó; de manera que la exclusión se supeditaba a que el servicio estuviera vinculado con el SGSS, de acuerdo con el artículo 40 de la Ley 100 de 1993. Así, anotó que no todo servicio prestado por las «entidades administradoras del sistema de seguridad social» estaba excluido. Subrayó que en los artículos 1 y 2 del Decreto 841 de 1998, se enlistaron los servicios vinculados con el SGSS donde no estaban los «servicios para proveer un sistema informativo de software», por lo que concluyó que el servicio prestado por la actora no tenía vinculación con el SGSS, ya que se trataba de la prestación de un servicio de software y de apoyo tecnológico que «de ninguna manera corresponde a los incluidos en el (...) POS». De esa manera, concluyó que la contratación autónoma de tal labor, como servicios contratados individualmente por las entidades administradoras del sistema y no como parte integral de las prestaciones propias del POS, estaban gravados con Iva, de ahí que era inviable extender la exclusión a otros eventos. Finalmente, consideró procedente la sanción por inexactitud porque la actora omitió ingresos o impuestos generados por operaciones gravadas a la tarifa general, lo que implicó un menor tributo a cargo.

⁸ Samai CE, índice 2, certificado 5D22DD43C1F8FEA8 61BFA7A857877660 E3971DC220DE2C07 4AAAB7A3805F75D2 (pdf), pp. 1 a 10.

Sentencia apelada

El tribunal⁹ negó las pretensiones de la demanda bajo la consideración de que los servicios informáticos prestados por la demandante en beneficio de una EPS no eran excluidos del Iva y avaló la legalidad de la sanción por inexactitud.

A tales efectos, hizo un recuento de las exclusiones consagradas en los ordinales 3 y 8 del artículo 476 del ET -vigente para la época de los hechos- y resaltó que, según los artículos 1 y 2 del Decreto 841 de 1998, los servicios de soporte informático, administración de bases de datos, control y custodia de información no figuraban dentro de los servicios vinculados con la seguridad social en salud excluidos. Señaló que la exclusión *sub judice* ostentaba un carácter objetivo que respondía a la naturaleza del servicio prestado con independencia de quien lo suministrara según la sentencia C-341 de 2007. Así, precisó que la exclusión requería que el servicio «se encuentre definido en la ley y que tenga relación directa, estrecha y objetiva con los fines de la Seguridad Social».

En sustento de lo anterior, citó la sentencia del 16 de septiembre de 2015¹⁰ y señaló que lo relevante no era el pago del servicio mediante las UPC sino la relación directa y objetiva de aquel con las prestaciones propias del POS a las personas afiliadas al SGSSS, pues esto correspondía a la exigencia normativa para la exclusión del Iva. Citó la sentencia del 14 de agosto de 2019¹¹ e indicó que los recursos que integraban la UPC y excedieran los destinados al POS podían ser objeto de gravamen. Por otra parte, luego de analizar lo esgrimido por la actora y referirse a la certificación de Saludcoop atinente a que los recursos de la entidad provenían de la IPC, rendimientos de las cotizaciones, cuotas moderadoras y copagos, aclaró que debía establecerse si por el hecho de que los servicios en cuestión fueran pagados con recursos de la UPC había relación directa con los servicios vinculados a la seguridad social, tras lo cual señaló que los artículos 227 de la Ley 100 de 1993 y 4 y 45 del Decreto 1011 de 2006 permitieron al gobierno expedir las normas relativas a la organización de un sistema obligatorio de control y evaluación de la calidad de la atención de salud, de obligatorio desarrollo por parte de las EPS, el cual fue incluido dentro de los componentes del SOGCS (Sistema Obligatorio de Garantía de Calidad de la Atención de Salud del Sistema General de Seguridad Social en Salud).

Luego de valorar el material probatorio, concluyó que la actora no acreditó ningún vínculo contractual directo o indirecto con la EPS, de donde pudiera establecerse con claridad que los servicios informáticos suministrados fueron utilizados exclusivamente para garantizar la prestación del POS. Por otra parte, precisó que si bien los servicios informáticos descritos resultaban de obligatorio cumplimiento para las Instituciones Prestadoras de Salud, estos no tenían relación directa con los servicios prestados por las entidades de salud excluidos del Iva, toda vez que estos cobijaban los servicios de salud directos que recibían los usuarios del SGSSS en contraprestación a su plan obligatorio de salud, plan complementario de salud, atención derivada de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales, planes de prevención, entre otros, relativos al plan de atención básico. Así, concluyó que el soporte informático orientaba a los usuarios en el conocimiento de las características del sistema para que pudieran ejercer adecuadamente sus derechos y deberes frente a los prestadores de servicios en salud, lo que configuraba una función institucional de quien prestaba los servicios de salud, pero no estaba directamente relacionados con los servicios de salud y de la seguridad social descritos en la Ley 100 de 1993 y el Decreto 841 de 1998, pues los servicios de salud que recibían los usuarios y gozaban de exclusión era totalmente diferentes a los contratados para garantizar un proceso de retroalimentación y mejora.

⁹ Samai Tribunal, índice 25, certificado 0A1087FFAB483D7B A06F006236F35316 872B7E74BB949E1F 70605FF8A026D923 (pdf), pp. 1 a 26.

¹⁰ Consejo de Estado, sentencia del 16 de septiembre de 2015, exp. 19884, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

¹¹ Consejo de Estado, sentencia del 14 de agosto de 2019, exp. 22845, CP: Milton Chaves García.

Finalmente, consideró procedente la sanción de inexactitud, por cuanto la actora «registró en la declaración privada datos equivocados en el reglón de impuestos descontables al incluirse algunos a los que no tenían derecho y que derivaron un menor impuesto a cargo en IVA del cuarto (...) bimestre del año 2014». Sin embargo, en aplicación del principio de favorabilidad previsto en la Ley 1819 de 2016, ajustó la cuantía al 100% del mayor valor a pagar y descartó la vulneración a los principios sancionadores de gradualidad, proporcionalidad e imparcialidad.

Recurso de apelación

La actora recurrió¹² la decisión del tribunal al considerar que el fallo no correspondió a la realidad jurídica de los asuntos alegados en la demanda y, en esa línea, adujo que el *a quo* hizo un «incompleto y equivocado análisis de los aspectos legales, fácticos y probatorios». A tales efectos, reiteró los argumentos planteados en la demanda y recalcó que «la prestación de servicios informáticos que Conexia S.A.S. desarrolla en beneficio de las EPS son servicios que se encuentran excluidos del impuesto sobre las ventas».

-La prestación de servicios informáticos se encuentran excluidos del Iva. Insistió en que los servicios de «soporte informático, administración de bases de datos, control y custodia de información» desarrollados en beneficio de Saludcoop EPS -efectivamente- estaban excluidos del IVA, lo cual gozaba de rango constitucional según lo dispuesto en el artículo 48 *ídem*, las normas tributarias, la doctrina de la DIAN y en la jurisprudencia de la Corte Constitucional y de esta corporación, que reiteradamente habían establecido «que los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud gozan de naturaleza parafiscal por lo que no pueden afectarse con impuestos de ninguna naturaleza». Sobre el particular, transcribió apartados del artículo 48 *ejusdem* y citó jurisprudencia constitucional para manifestar que los recursos percibidos por las EPS por conceptos de las UPC formaban parte de los del SGSSS. Expuso que la doctrina del fisco reconoció la naturaleza parafiscal de los recursos administrados por las EPS en lo relacionado con las UPC y que tales valores no estaban sujetos a gravamen alguno cuando se destinaran a programas que conformaban el POS en beneficios de los usuarios.

Precisó que el *a quo* no se pronunció sobre el contenido del Oficio DIAN 00221330-0000004, del 03 de marzo de 2015, emitido a instancias de una consulta elevada por ella, en el que se señaló que «los servicios de alistamiento de información (digitalización e indexación de imágenes), se contratan con recursos correspondientes a las unidades de pago por capitación (UPC) que administran las EPS a fin de efectuar las prestaciones propias del POS, estarán excluidos en Iva». Manifestó que acudió a la doctrina oficial para sustentar su actuación en desarrollo del principio de seguridad jurídica respaldado por el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, como lo ha señalado la jurisprudencia, contexto en el cual enfatizó que no solo acogió el pronunciamiento que expedido por la demandada respecto de una situación concreta, sino que acudió al procedimiento administrativo para la modificación de su autoliquidación bimestral del Iva, de la que obtuvo un verdadero acto decisorio por parte de la DIAN [se refirió a la liquidación oficial de corrección en donde la autoridad aceptó la enmienda en el sentido de tratar los ingresos por el servicio informático como excluido].

Adicionalmente, destacó que acorde con los artículos 3 y 8 del artículo 476 del ET, ordinal 1 letra a. del artículo 1.3.1.13.13. del DURT, eran servicios vinculados a la seguridad social «[l]as prestaciones propias del plan obligatorio de salud a las personas afiliadas al sistema de seguridad social en salud tanto del régimen contributivo como del subsidiado», de lo que resultaba claro que la prestación de servicios informáticos desarrollados en beneficio de la EPS estaba excluida del IVA, en tanto fue contratada con recursos de las UPC a fin de efectuar las prestaciones propias del POS, cumpliéndose a cabalidad lo previsto en la ley y el

¹² Samai Tribunal, índice 28, certificado AC89C688E2700A2D DA9A6D37DC6A5A8E 735DFC0D9BEDF291 F1656F408A5719AE (zip) 2 (pdf), pp. 1 a 6.

reglamento. Resaltó que así lo certificó la EPS Saludcoop EPS, toda vez que los recursos recibidos eran de naturaleza parafiscal, los cuales no podían ser objeto de gravamen so pena de afectar su destinación específica.

A pesar de lo anterior, el tribunal restó valor probatorio a la prenotada certificación, pues estimó que no era idónea, pero lo cierto era que el documento *«efectivamente demuestra la parafiscalidad de los pagos recibidos por [la actora] por los prestados (SIC) a la EPS SALUDCOOP O.C, al establecer que los ingresos que recibe dicha entidad se derivan de los percibido por Unidad de Pago por Capitación del Régimen Contributivo»* lo que implicaba que los mismos no podían ser objeto de impuestos, razón por la que solicitó que la Sala realizara la debida valoración probatoria de la certificación del contador de la EPS Saludcoop obrante en el expediente, en procura de determinar que los servicios informáticos prestados estaban excluidos del IVA y fueron pagados con los ingresos de tal entidad provenientes de la UPC, de modo que gozaban de la exclusión de rango constitucional y cualquier interpretación en contrario violaría la Constitución, la jurisprudencia de las altas cortes y la aplicación de la doctrina oficial de la demandada, que según lo dispuesto en el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 otorgaba seguridad jurídica a los contribuyentes. Así, afirmó que ni en sede administrativa o judicial pudo desvirtuarse la presunción de veracidad de su declaración, por lo que lo procedente era declarar la nulidad de los actos demandados y el restablecimiento de su derecho.

Pronunciamientos finales

El ministerio público y la demandada guardaron silencio en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados atendiendo los cargos de apelación planteados por la demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que negó pretensiones.

Problemas jurídicos

2- Corresponde a la Sección definir si: (i) el fallo de primera instancia desatendió la realidad jurídica del asunto controvertido, hizo un análisis incompleto, desacertado y erró en la valoración probatoria respecto de la prestación de los servicios informáticos para la EPS Saludcoop, los cuales estarían excluidos de Iva, en la medida en que los recursos con que fueron sufragados eran de la UPC y formaba parte del SGSSS destinados a cubrir el POS; y (ii) si la DIAN desconoció su doctrina oficial al contradecir en los actos administrativos acusados el Oficio 100221330-0000004, del 03 de marzo de 2015.

Análisis del caso concreto

3- Frente a los problemas jurídicos anteriormente planteados, la Sala advierte que los estudiará de manera conjunta por guardar identidad. A juicio de la apelante, fue equívoco el análisis del tribunal acerca de la realidad jurídica, en tanto el servicio informático (soporte informático, administración de bases de datos, control y custodia de información) que prestó a la EPS Saludcoop estaba excluido del Iva según los artículos 48 de la Constitución, 476 del ET y los pronunciamientos doctrinarios de la demandada, la jurisprudencia de la Corte Constitucional y de esta corporación. En particular, enfatizó que los recursos que percibían las EPS por concepto de las UPC formaban parte del SGSSS, los cuales tenían una destinación específica como el POS, por lo que estos dineros no podían ser alterados con otros gravámenes conforme el Oficio 100221330-0000004, del 3 de marzo de 2015, con base en el cual tramitó en su momento la corrección a su

declaración para excluir del impuesto lo percibido con motivo de ese servicio. Finalmente, consideró que cumplió lo dispuesto en la letra a. del ordinal del artículo 1.3.1.13.13. del DURT para la procedencia de la exclusión, para lo cual mencionó el certificado suscrito por el revisor fiscal de Saludcoop EPS, prueba que no fue debidamente valorada por el *a quo*.

En el otro extremo, la demandada se opuso arguyendo que las exclusiones del IVA a que aludían los ordinales 3 y 8 del artículo 476 del ET eran de carácter objetivo, por cuanto tomaban en consideración la naturaleza del servicio prestado y no la persona o entidad que lo realizó. Precisó que la referida exclusión se supeditaba a que el servicio estuviera vinculado con el SGSS. Así, señaló que los «servicios para proveer un sistema informativo de software» no se encontraban enlistados como vinculados a la Seguridad Social en los artículos 1 y 2 del Decreto 841 de 1998 ya que se trataba de la prestación de un servicio de *software* y de apoyo tecnológico que no hacía parte del POS.

La anterior tesis fue avalada por el tribunal, quien concluyó que lo relevante no era el pago del servicio mediante las UPC, sino la relación directa y objetiva del servicio con las prestaciones propias del POS a las personas afiliadas al SGSSS. Asimismo, advirtió que el material probatorio no acreditó que la actora tuviera algún vínculo contractual directo o indirecto con la EPS de donde pudiera establecerse con claridad que los servicios informáticos suministrados fueron utilizados para garantizar la prestación del POS.

Con base en lo anterior, determinó que los servicios informáticos de soporte informático, administración de bases de datos, control y custodia de información prestados por la actora estaban sujetos al IVA a la tarifa general, pues no estaban taxativamente listados en la ley como excluidos, no tenían relación directa y objetiva con los servicios del SGSS, ni tenían como objeto directo la prestación de servicios propios del POS. Así, el *a quo* consideró que, si bien dichos servicios buscaban orientar a los usuarios en el conocimiento de las características del sistema para que el ejercicio de sus derechos y deberes frente a los prestadores de servicios en salud, no estaban directamente relacionados con los servicios de salud y seguridad social descritos en la Ley 100 de 1993 y el Decreto 841 de 1998.

3.1- Para decidir lo debatido, la Sala partirá de advertir que, en un juicio análogo entre las mismas partes, esta corporación¹³ fijó el alcance de los supuestos de exclusión del Iva establecidos por el legislador en los ordinales 3 y 8 del artículo 476 del ET¹⁴ (vigentes para la época de los hechos), en concordancia con su reglamentación contenida en los artículos 1 a 5 del Decreto 841 de 1998¹⁵. De conformidad con el aludido precedente, la exclusión del Iva en la prestación de «3. (...) los servicios vinculados con la seguridad social de acuerdo con lo previsto en la Ley 100 de 1993» y «8. Los planes obligatorios de salud del sistema de seguridad social en salud expedidos por entidades autorizadas por la Superintendencia Nacional de Salud (...)» exigen una aplicación objetiva del precepto. En sentido, indicó esta Sala en la sentencia del 16 de noviembre de 2023 (exp. 27036, CP: Wilson Ramos Girón):

...

Así, es un hecho probado y no discutido por las partes, que Conexia prestó los servicios requeridos por la EPS para la implementación de una plataforma tecnológica, con la finalidad de conectar a todos los proveedores médicos, para que todas las atenciones que recibieran los asegurados fueran validadas, auditadas y autorizadas en tiempo real. Sin embargo, adicional a dicho contrato, en el expediente no obra prueba de la manera en que ese soporte técnico satisfizo las necesidades médicas puntuales de los afiliados y beneficiarios del sistema de seguridad social en salud.

¹³ Sentencia del 16 de noviembre de 2023, exp. 27036, CP: Wilson Ramos Girón.

¹⁴ Modificados, respectivamente, por los artículos 36 de la Ley 788 de 2022 y 50 de la Ley 1607 de 2012.

¹⁵ Hoy compilados, respectivamente, en los artículos 1.3.1.13.13., 1.3.1.13.14., 1.3.1.13.15., 1.2.1.22.2. y 1.2.1.22.3. del DURT con las modificaciones introducidas por el Decreto 2577 de 1999.

Si bien, es viable suponer que una adecuada coordinación entre proveedores y prestadores del sistema de salud puede redundar en una gestión eficiente del mismo, la sola afirmación de la actora no basta para evidenciar tal resultado, especialmente el elemento objetivo de la exclusión, consistente en que tal provisión haya recaído efectivamente en los cubrimientos médicos recibidos por los usuarios finales del sistema de seguridad social en salud.

Así las cosas, aunque el servicio prestado por la actora consistió en un mecanismo para asistir a Saludcoop en sus gestiones administrativas y operativas de cara a la ejecución de su objeto social, no está probada su destinación directa y específica a las actividades propias del POS.

A ese respecto, el tribunal estimó que esos servicios informáticos no estaban excluidos del IVA al no hallarse en el listado de prestaciones contenido en los artículos 476 del ET y 1 del Decreto 841 de 1998, siendo que ese tratamiento preferente es de orden objetivo y no admite interpretaciones extensivas o analógicas, y porque la vinculación con la seguridad social se concreta en prestaciones propias del POS, que no está acreditada en el expediente.

Criterio de decisión que se avala en esta oportunidad, pues además de acoger los referidos pronunciamientos jurisprudenciales, toma en consideración que los servicios informáticos prestados por la actora no están directamente destinados a satisfacer prestaciones del POS, razón por la que no puede cubrirse con el tratamiento de exclusión.

3- La actora apelante reprocha que el certificado expedido por el revisor fiscal de Saludcoop no se hubiera valorado correctamente por parte del tribunal, puesto que este demuestra la parafiscalidad de los ingresos de dicha EPS, a partir de lo cual, los pagos efectuados a Conexia devienen de recursos que no pueden gravarse.

Al respecto, la Sala reitera y enfatiza que el aspecto objetivo determinante de la exclusión no es el origen de los recursos con los que se pagaron los servicios informáticos suministrados por la actora. Este se contrae, a si el servicio objeto de análisis, efectivamente desarrolló prestaciones propias del POS; situación que la parte demandante no probó, motivo por el cual no se abre paso este cargo de la apelación.

...

Asimismo, la Sala¹⁶ indicó que las actividades administrativas incumplen la condición de tener una estrecha y directa relación con las prestaciones propias del POS, de modo que aquellas no estarían excluidas del IVA. Igualmente, puntualizó¹⁷ que «lo relevante no es el pago del servicio mediante las Unidades de Pago por Capitación -UPC-, sino la relación directa y objetiva del servicio con las prestaciones propias del Plan Obligatorio de Salud a las personas afiliadas al sistema de seguridad social en salud, pues esto es lo que corresponde a la exigencia normativa para la exclusión del IVA» (sentencia del 04 de agosto de 2022, exp. 26340, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

4- En aras de atender la cuestión debatida, resultan relevantes los siguientes hechos y medios probatorios obrantes en el proceso:

(i) Acorde con el certificado de existencia y representación legal de la demandante, del 28 de septiembre de 2016, su objeto social es «(...) la prestación de servicios de tecnología informática, sistemas de información, validación, autorización y auditoría a compañías de todo tipo incluyendo, sin limitarse a, aquellas de orden médico, odontológico, farmacéutico, aseguradoras de salud, EPS, IPS, o de cualquier tipo que hagan parte de manera directa o indirecta del sector de la salud, sean de índole público o privado, y actividades similares (...)» (f. 13 Caa).

(ii) La actora suscribió con Saludcoop EPS un contrato de prestación de servicios para la implementación de una plataforma tecnológica el 01 de agosto de 2013, con el objetivo de mejorar el proceso de atención a sus afiliados y de implementar sistemas de información adecuados que soportaran dicho proceso. En las consideraciones contractuales consta que la contratación del servicio tuvo como motivo: a) la necesidad de «buscar una solución informática que soportara una mejora en la calidad de la prestación de servicios

¹⁶ Sentencias del 16 de septiembre de 2015, exp. 19884, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; 14 de agosto de 2019, exp. 22845, CP: Milton Chaves García; y 04 de agosto de 2022, exp. 26340, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹⁷ Sentencia del 14 de agosto de 2019, exp. 22845, CP: Milton Chaves García.

de nuestros usuarios, simplificando el acceso de los mismos a la prestación y que los mantenga indemnes en la atención en los casos que los sistemas Heon sufrieran caídas»; b) que las asociaciones de usuarios de Saludcoop EPS manifestaron su inconformidad con las constantes caídas del sistema de la entidad lo que obstaculiza obtener sus órdenes a tiempo, perder citas y esperar tiempos prolongados en salas de espera para ser atendidos; c) durante el transcurso de la intervención de Saludcoop EPS, su sistema «Heon» sufrió caídas en las aplicación *habilitar* y *prestar* lo que impidió la generación de ordenamientos y limitó la prestación de los servicios de salud a los usuarios (ff. 29 a 34 Caa).

Ahora bien, según las consideraciones, el clausulado contractual, las condiciones y alcance del contrato, se tiene lo siguiente:

-En relación con las consideraciones:

(...)

Mediante Resolución 801 del 11 de mayo de 2011, La Superintendencia Nacional de Salud ordenó la posesión e intervención forzosa administrativa de **SALUDCOOP** Entidad Promotora de Salud del Régimen Contributivo. Esta medida tiene como objeto fundamental garantizar los servicios a los afiliados a la EPS, buscar la estabilidad y seguridad tanto de la EPS como del propio Sistema General de Seguridad Social en Salud

Dentro de las funciones especiales de la Intervención, el Agente Especial Interventor debe garantizar la realización de actividades que conduzcan al adecuado funcionamiento de la Entidad para garantizar entre otras, la prestación de servicios a sus afiliados de manera óptima y dentro de los estándares de calidad establecidos para la prestación de los servicios de Salud.

En la resolución 2099 del 09 de julio de 2012 la Superintendencia Nacional hizo varias observaciones con relación a la intervención, a continuación transcribimos algunos de los apartes que tienen relación con el objeto del presente contrato:

Fallas en la calidad de los servicios

(...)

-Respecto de las cláusulas contractuales:

(a) su objeto contractual consistía en la provisión de «un sistema informático de software desarrollado en forma personalizada (...) que permita a SALUDCOOP ESP conectar a todos sus proveedores médicos, con el fin de que todas las atenciones que reciban los asegurados sean validadas, auditadas y autorizadas en tiempo real» y que «Conexia prestará servicios de informática y de asesoría médica asociados a el sistema». Las demás cláusulas pueden resumirse así:

(b) Cláusula Sexta: la remuneración correspondía a la utilización del servicio por asegurado y tendría un componente fijo y otro variable.

(c) Cláusula décima octava: las obligaciones relevantes de Conexia SAS eran:

1) Recepcionar, procesar y definir, a través de la herramienta tecnológica suministrada a Saludcoop EPS, las solicitudes de autorización de prestaciones asistenciales presentadas a la entidad en el territorio nacional, 2) aplicar en forma estricta las reglas de negocio y/o políticas que Saludcoop EPS defina sobre el proceso de autorizaciones, 3) garantizar el cumplimiento de los niveles de servicio establecidos para el trámite de las autorizaciones de prestaciones asistenciales en todo el territorio nacional, 4) garantizar un plan de contingencia que asegure la continuidad de la operación sobre el servicio ofertado en caso de presentarse o materializarse un evento de riesgo que afecte la continuidad de la operación, 5) a partir de guías médicas validadas, parametrizar las decisiones de autorizaciones o negación de solicitud de servicios médico-asistenciales, 6) ante la solicitud de una autorización para prestaciones asistenciales, validar la cobertura del asegurado, 7) garantizar la disponibilidad de información detallada, consolidada y/o estructurada, de acuerdo a las definiciones que haga Saludcoop EPS de manera tal que permita analizar el tiempo, lugar y sujeto del proceso de

autorización de prestaciones asistenciales de forma univariada o multivariada, 8) garantizar un sistema de control, auditoría o validación del sistema transaccional que permita medir y controlar su eficiencia, que tenga concordancia con las reglas de negocio de Saludcoop EPS, de acuerdo al ciclo de la prestación de servicio de salud a sus afiliados, eficacia, oportunidad y nivel de satisfacción de proveedores, afiliados, empresas clientes y clientes internos de Saludcoop EPS, 9) mantener un soporte técnico especializado que permita decidir ante una solicitud de prestaciones asistenciales a Saludcoop EPS, cuando no esté suficientemente parametrizada, 10) instalar, configurar y mantener los puntos de captura de información y requerimientos que se instalen en los prestadores de servicios de salud definidos por Saludcoop EPS (ff. 35 a 48 Caa).

(iii) Certificación del revisor fiscal de Saludcoop EPS (C-00925-2014 del 08 de mayo de 2014), en que hace constar que los ingresos recibidos por la entidad «se derivan de lo percibido por Unidad de Pago por Capitación del Régimen Contributivo, rendimientos financieros de las cotizaciones, recobros ARP, cuotas moderadoras y copagos del régimen contributivo por el POS, recobros no radicados ante FOSYGA, prestación de servicios y fallos de tutela por el no POS»; igualmente certificó que los mencionados recursos «son parafiscales, financian los servicios con los que se satisfacen las necesidades en salud de sus afiliados» (ff. 63 a 64 Caa).

(iv) Certificación -sin fecha- del representante legal y revisor fiscal de la actora, emitida con ocasión de la respuesta al Requerimiento Ordinario de Información 322402016003649, del 12 de diciembre de 2016, en la que manifiestan que «el sistema informático de software desarrollado a SALUDCOOP ESP EN LIQUIDACIÓN con NIT 900.250.119-1 fue concebido para ser utilizado en la prestación del Plan Obligatorio de Salud (...)» (f. 94 Caa).

(v) La agente especial liquidadora y el revisor fiscal de Saludcoop EPS, con ocasión de la respuesta al anterior requerimiento, manifestaron de manera conjunta que, conforme a la certificación expedida por el jefe del área de tecnología de la compañía, Saludcoop EPS no desarrolló por sí misma un sistema informático que permitiera la atención de personas afiliadas al régimen contributivo, subsidiado y medicina prepagada. Además, que los pagos a Conexia SAS se realizaron por concepto de «pago administrativo» por medio de las cuentas giradora maestra y dispersora (ff. 108 a 109 Caa) [la aludida certificación obra a f. 127 Caa].

(vi) Contrato de transacción suscrito entre la demandante y Saludcoop EPS el 19 de marzo de 2015, con el objetivo de terminar anticipadamente el contrato de prestación de servicios informáticos celebrado el 01 de agosto de 2013, con fecha de cierre al 30 de noviembre de 2014, cuyas consideraciones resaltaron que el contrato obedeció a la necesidad específica de Saludcoop EPS de señalar las condiciones del servicio, tanto para afiliados como para prestadores, así como controlar las prestaciones asistenciales en la calidad e inmediatez de las autorizaciones, mediante una solución tecnológica que permitiera conectar a todos sus proveedores médicos, con el fin de que todas las atenciones que recibieran los asegurados fueran validadas, auditadas y autorizadas en tiempo real y establecieron la suma adeudada en función de los usuarios fijos atendidos por la actora, renegociaron la tarifa por usuario fijo y dieron por terminada cualquier diferencia contractual con efectos de cosa juzgada (ff. 129 a 131 vto. Caa).

(vii) Con ocasión de los actos demandados, la autoridad modificó la liquidación de la actora del 4.º bimestre del Iva de 2014 [corregida mediante liquidación oficial emitida por la demandada], a fin de que las operaciones excluidas por valor de \$1.508.311.000 fueran gravadas a la tarifa general, por cuanto estimó que los servicios informáticos prestados no estaban comprendidos en las exclusiones previstas en los ordinales 3 y 8 del artículo 476 del ET, en la medida que no correspondían a prestaciones propias del POS ni se había probado que fueron pagados con cargo a recursos provenientes de la UPC.

4.1- Según los anteriores hechos, las labores implementadas con el software adquirido estuvieron enfocadas a gestiones administrativas que no estarían beneficiadas con la

desgravación del Iva como se puntualizó en los citados precedentes (04 de agosto de 2022, exp. 26340, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello), como tampoco demostrarían «el elemento objetivo de la exclusión, consistente en que tal provisión haya recaído efectivamente en los cubrimientos médicos recibidos por los usuarios finales del sistema de seguridad social en salud» (sentencia del 16 de noviembre de 2023, exp. 27036, CP: Wilson Ramos Girón).

Respecto de la certificación emitida por la revisoría fiscal de la EPS, que para la actora fue valorada de manera indebida y mencionaba que el pago del servicio se efectuó con cargo a los recursos parafiscales administrados por la contratante, la Sala reitera lo ya indicado en otras oportunidades, pues «lo relevante no es el pago del servicio mediante las Unidades de Pago por Capacitación -UPC-, sino la relación directa y objetiva del servicio con las prestaciones propias del Plan Obligatorio de Salud a las personas afiliadas al sistema de seguridad social en salud, pues esto es lo que corresponde a la exigencia normativa para la exclusión del IVA». Además, el servicio contratado fue una solución a una labor administrativa no desgravada del Iva.

Lo propio se deduce de la certificación emitida por la representante legal y la revisoría fiscal de Conexia SAS, así como de la certificación de su agente especial liquidadora, del revisor fiscal de Saludcoop EPS y del jefe de tecnología de dicha entidad, elementos probatorios que reafirman que se trató de una solución informática administrativa en la prestación de los servicios del POS. Por lo tanto, en aplicación de las directrices jurisprudenciales desarrolladas por esta Sección, se concluye que los servicios prestados por la actora no estaban directa y efectivamente vinculados con el cumplimiento de las prestaciones del POS para los usuarios del SGSSS afiliados a Saludcoop EPS y, en consecuencia, no estaban excluidos del Iva. No prospera el cargo de apelación.

4.2- Por otra parte, en relación con el cargo de apelación respecto del desconocimiento por parte de la demandada al Oficio 100221330-0000004, del 03 de marzo de 2015, la Sala procederá a analizar el contenido de la doctrina oficial que invoca la apelante a fin de establecer si los actos demandados contradicen dicha doctrina, lo cual es necesario porque el juez de primera instancia no se pronunció sobre este asunto. No obstante, tal omisión no conlleva la anulación de las decisiones, ya que no es atribuible a ellos, sino que obliga al juez de segunda instancia a analizar el prenotado del cargo de nulidad.

Sobre el particular, advierte la Sala que el Oficio 100221330-0000004, del 03 de marzo de 2015, se limitó a reiterar un pronunciamiento previo, pues señaló (f. 69 Caa): «... En respuesta a su radicado de la referencia considero se tenga en cuenta lo señalado en el (los): Oficio 055931 de septiembre 24 de 2014. Apartes de la doctrina citada: “Así las cosas, para el caso materia de análisis, si los servicios de alistamiento de información (digitalización e indexación de imágenes) se contratan con recursos correspondientes a las unidades de pago por capacitación [SIC] (UPC) que administran las EPS a fin de efectuar las prestaciones propias del POS, estarán excluidos del IVA, en los términos anteriormente señalados, en caso concreto, esto es que correspondan a servicios contratados por las EPS con recursos propios, estarán gravados con IVA”. Con lo anterior, se atiende su solicitud, conforme con las competencias otorgadas por el artículo 20 del Decreto 4048 del 22 de octubre de 2008 ...».

Pues bien, es de observar que el mencionado Oficio 55931, del 24 de septiembre de 2014, resolvió el siguiente problema jurídico: «En el radicado de la referencia se pregunta si los servicios de alistamiento de información (digitalización e indexación de imágenes), los cuales por regla general están gravados con IVA, se encuentran exceptuados del impuesto cuando se prestan a Entidades Promotoras de Salud – EPS»; especificando que: «los servicios vinculados con la seguridad social que se encuentran exceptuados del impuesto sobre las ventas, son aquellos que tengan por objeto directo efectuar las prestaciones propias del POS (sea que se presten por las EPS o que estas contraten), que para el caso en estudio, son los mencionados en el numeral 1o del literal A del artículo 1 del Decreto 841 de 1998, modificado por el Decreto 379 de 2007, en concordancia con lo consagrado en los numerales 3 y 8 del Artículo 476 del Estatuto Tributario ...». Dicho de otro modo, los recursos que se destinen a fines diferentes del POS no serían desgravados del Iva.



4.3- Lo anterior confluye con la tesis de desgravación que la Sala ha formado respecto de los ordinales 3 y 8 del artículo 476 del ET y que se reitera en el asunto bajo análisis; inclusive tal criterio corresponde al que ha planteado la DIAN en otras oportunidades¹⁸, con lo cual resulta infundado el planteamiento de la actora en el sentido de sostener que el oficio mencionado resguardaría una posición de desgravación del IVA de los servicios informáticos prestados, pues ni la posición de la Sala ni la de la doctrina oficial invocada se encuentran en tal línea. En consecuencia, no prospera el cargo de apelación y se impone confirmar la decisión de primera instancia.

Conclusión

5- Por lo razonado en precedencia, la Sala establece como contenido interpretativo para este caso que: (i) los presupuestos de exclusión del IVA previsto en los ordinales 3 y 8 del artículo 476 del ET exigen una aplicación objetiva, lo que impone demostrar que los servicios tienen una efectiva y directa vinculación con las prestaciones del POS y no con gestiones administrativas del contratante, no siendo suficiente por sí solo que los servicios sean remunerados con cargo a recursos de la UPC.

Costas

6- Por no estar probado en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia, conforme al artículo 365.8 del CGP.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada.
2. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Salvo voto

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
JUAN DE DIOS BRAVO GONZÁLEZ
Conjuez

Este documento fue firmado electrónicamente. La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>

¹⁸ Conceptos 0001, del 25 de junio de 2003; 037397, del 20 de junio de 2005; 057342, del 23 de agosto de 2005; 042088, del 22 de mayo de 2006; 105183, del 18 de diciembre de 2006; 16498, del 20 de marzo de 2013; y 023446, del 11 de agosto de 2015.