



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., veinticinco (25) de julio de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 76001-23-33-000-2015-00308-01 (25786)
Demandante: Empresas Municipales de Tuluá ESP - Emtuluá ESP
Demandada: DIAN

Temas: Renta 2010. Apelación. Costas.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 22 de mayo de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que decidió²:

Primero. Declárase la nulidad del acto administrativo contenido en la liquidación oficial de revisión No. 212412013000052 del 12 de diciembre de 2013 y en la Resolución No. 00025 de diciembre 2 de 2014, por medio de las cuales la Administración de Impuestos Aduanas Nacionales de Tuluá determinó el impuesto sobre la renta a cargo de EMTULUÁ E.S.P. por el año gravable 2010.

Segundo. A título de restablecimiento del derecho, declárase en firme la liquidación privada del impuesto sobre la renta presentada por EMTULUÁ E.S.P., por el año gravable 2010.

Tercero. Condenar en costas a la parte vencida DIAN Seccional Tuluá. Para el efecto, fijar como agencias en derecho el 3% del valor de la pretensión principal.

Cuarto. Dése cumplimiento a esta sentencia de conformidad al inciso final del artículo 187 y el artículo 192 de la Ley 1437 de 2011.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Mediante Liquidación Oficial de Revisión 212412013000052 del 12 de diciembre de 2013³, la demandada modificó la declaración de corrección⁴ del impuesto de renta del año gravable 2010 presentada Empresas Municipales de Tuluá ESP (en adelante, Emtuluá ESP), en el sentido de liquidar el impuesto bajo el sistema de renta presuntiva, lo que en lugar de saldo a favor⁵ derivó en un saldo a pagar⁶. Acto confirmado por la Resolución 00025 del 02 de diciembre de 2014⁷.

¹ Ingresó al despacho el 20 de agosto de 2021. SAMAI CE. Índice 4.

² SAMAI CE. Índice 2. 2_ED_CUADERNOP_CUADERNOPRINCIPAL1(PDF).PDF. NroActua 2. (ff.320 a 327)

³ SAMAI CE. Índice 2. 2_ED_CUADERNOP_CUADERNOPRINCIPAL1(PDF).PDF. NroActua 2. (ff.25 a 36)

⁴ Declaración inicial del 19 de abril de 2011, corregida el 08 de julio de 2013. Cp2. f.352.

⁵ Saldo a favor declarado \$91.378.000.

⁶

Renta presuntiva	475.455.000
Total impuesto a cargo	156.900.000
Total retenciones año gravable	91.378.000
Total saldo a pagar	65.522.000
Total Saldo a favor	0

No se impusieron sanciones.

⁷ Cp2. ff.102 a 104.



Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA, la demandante formuló las siguientes pretensiones⁸:

1. Es nulo el acto administrativo contenido en la liquidación oficial de revisión No. 212412013000052 y la resolución No. 00025 de 2 de diciembre de 2014, notificada el 19 de diciembre de las calendas, proferidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante las cuales (sic) se confirmó la liquidación oficial de revisión, proferida el 12 de diciembre de 2013 por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Aduanas de Tuluá, al contribuyente Empresas Municipales de Tuluá E.S.P. – EMTULUA E.S.P. Nit. 891.900.268, por concepto de impuesto de renta presuntiva, correspondiente al año gravable 2010.
2. Como consecuencia de la declaratoria de nulidad anterior, se ordene lo siguiente:
 - 2.1 Se reconozca y se tenga como aceptada la liquidación privada presentada por el contribuyente Empresas Municipales de Tuluá ESP, Nit. 891.900.268.
 - 2.2 Se profiera otra resolución reconociendo al contribuyente Empresas Municipales de Tuluá E.S.P.-EMTULUA E.S.P., Nit. 891.900.268, como una empresa prestadora de servicios públicos domiciliarios en los términos señalados en el recurso de reconsideración.
 - 2.3 Que se excluya de la liquidación oficial de revisión, el concepto de renta presuntiva del contribuyente Empresas Municipales de Tuluá E.S.P.-EMTULUA E.S.P., Nit. 891.900.268, en los términos previstos en el Estatuto Tributario artículo 191 numeral 2.
 - 2.4 Que quede en firme el saldo a favor del contribuyente Empresas Municipales de Tuluá E.S.P.-EMTULUA E.S.P. Nit. 891.900.268. por valor de Un Millón Trescientos Setenta y Ocho Mil Pesos M/cte. (\$1.378.000) para la vigencia fiscal del 2010.
3. Que se dé cumplimiento a la sentencia en los términos previstos en el artículo 192 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.
4. Que se condene en costas a la entidad demandada.

Invocó como normas violadas los artículos 2, 90 y 365 de la Constitución; 3, 137 inciso 2 y 138 de la Ley 1437 de 2011; 24.3 de la Ley 142 de 1994; 191 del Estatuto Tributario; Decreto 2649 y 2650 de 1993; así como 4 y 5 del Acuerdo 175 de 1995 del Concejo Municipal de Tuluá; bajo el siguiente concepto de violación⁹:

Adujo falsamente motivados los actos acusados, porque la DIAN desconoció que según el artículo 4 del Acuerdo 175 de 1995 del Concejo Municipal de Tuluá, el objeto social del Emtuluá ESP es la prestación de los servicios públicos de agua potable, saneamiento básico y sus actividades complementarias -descritas en el Acuerdo 023 de 2004-; también confundió las actividades que esa ESP tiene la facultad de desarrollar de conformidad con el artículo 5 *ibidem* y acorde con el referido objeto social; e inadvirtió que en la vigencia 2010 la actora ejecutó y desarrolló inversiones en los programas de agua potable y saneamiento básico en la zona rural del municipio de Tuluá. Todo lo cual, en términos de los artículos 191.2 del ET y 24.3 de la Ley 142 de 1994 la hace sujeto excluido del cálculo del impuesto de renta bajo el sistema de renta presuntiva.

El contrato de arrendamiento con inversión 017 de 2000 suscrito entre Emtuluá ESP y Centroaguas S.A. ESP no afecta ni riñe con calidad de empresa prestadora de servicios públicos domiciliarios que ostenta la actora, en la medida que se aviene a la autorización concedida por el artículo 365 Constitucional y tiene como única finalidad la prestación de los servicios domiciliarios en la zona urbana del municipio de Tuluá, reservándose la demandante la prestación de los servicios en zona rural. Se suma a ello, que Emtuluá ESP es propietaria del 20% del capital de Centroaguas S.A. ESP, es interventora del contrato y propietaria de la totalidad de la infraestructura de redes de acueducto y alcantarillado.

⁸ SAMAI CE. Índice 2, "2_ED_CUADERNOP_CUADERNOPRINCIPAL1". (ff.106 a 120)

⁹ SAMAI CE. Índice 2, "2_ED_CUADERNOP_CUADERNOPRINCIPAL1" (ff.108 a 117)



La condición de empresa prestadora de servicios públicos domiciliarios y el desarrollo del objeto social de la actora no se comprueba con una certificación de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, sino del cumplimiento de las previsiones legales, como son, además de lo expuesto: (i) el hecho que al término de cada período fiscal Emtuluá ESP constituye reservas para la rehabilitación, expansión y reposición de los sistemas en el sector rural del municipio de Tuluá; (ii) los miembros de su junta directiva son designados libremente por el alcalde de Tuluá -artículo 27.6 de la Ley 142 de 1994-; (iii) el 100% de su capital social es público; y, (iv) realiza las inversiones y gestiones en el sector urbano, sin las cuales Centroaguas S.A. ESP no podría ejecutar el señalado contrato.

La DIAN incurre en contradicción y desconoce el plan único de cuentas cuando afirma que Emtuluá ESP no desarrolla su objeto de social, pero en la liquidación oficial de revisión registra en el renglón de ingresos operacionales la totalidad de ingresos de la empresa, con lo cual acepta que este rubro proviene de su actividad productora de renta principal, esto es, la prestación de servicios públicos domiciliarios.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora¹⁰. Señaló que los actos acusados están debidamente motivados, se fundamentaron en hechos probados y en la normativa tributaria aplicable. Que la exclusión del cálculo del impuesto por renta presuntiva es de carácter restrictivo¹¹, para su aplicación no basta estar constituido y tener objeto social de ESP -condición, que afirma, cumple la actora de conformidad con el artículo 4 del Acuerdo Municipal 175 de 1995-, se requiere la ejecución de ese objeto social¹², lo que incumple Emtuluá ESP, puesto que en el año gravable 2010 estaba en ejecución el contrato de arrendamiento con inversión suscrito con Centroaguas S.A. ESP, que da a entender que la demandante renunció a su condición de prestadora de servicios públicos domiciliarios. Contrato que reportó a la actora la mayoría de sus ingresos, de ahí que se infiere que su actividad económica no es la declarada como captación, depuración y distribución de agua -4100-, sino actividades inmobiliarias realizadas con bienes propios o arrendados -7010-, en contraste, en su contabilidad -cuentas mayores 4315, 4321 y 4322- no registró ingresos por concepto de prestación de servicios públicos domiciliarios. Añadió que la parte motiva y resolutive de los actos acusados no se contradicen porque, desde el punto de vista tributario, si lo analizado es la percepción de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio, es irrelevante la clasificación de los ingresos en operacionales y no operacionales.

Sentencia apelada

El tribunal accedió a las pretensiones de la demanda y condenó en costas¹³. Consideró que el cálculo de renta presuntiva no aplica a Emtuluá ESP dada su naturaleza jurídica y porque en el año gravable 2010, en el marco de su objeto social, prestó servicios públicos domiciliarios en la zona rural del municipio de Tuluá. Además, explicó, que los artículos 191.2 del ET¹⁴ y 24.3 de la Ley 142 de 1994¹⁵ establecen una exclusión subjetiva, enfocada en la entidad que desarrolla la actividad de servicios públicos domiciliarios, sin

¹⁰ Índice 2 de SAMAI. "2_ED_CUADERNOP_CUADERNOPRINCIPAL1" (ff.147 a 159).

¹¹ Citó la sentencia C-1107 de 24 de octubre de 2001 (MP: Jaime Araujo Rentería), el Oficio DIAN 966421 de febrero de 2005.

¹² Citó el Concepto DIAN 017275 de 2001.

¹³ SAMAI CE. Índice 2. "2_ED_CUADERNOP_CUADERNOPRINCIPAL1" (ff.320 a 327).

¹⁴ "Artículo 191. Exclusiones de la renta presuntiva. De la presunción establecida en el artículo 188 [base y porcentaje de la renta presuntiva] se excluyen:

(...)

2. Las empresas de servicios públicos domiciliarios."

¹⁵ "Las empresas de servicios públicos domiciliarios no estarán sometidas a la renta presuntiva establecida en el Estatuto Tributario vigente."



consideración a las rentas obtenidas o clase de ingresos percibidos, de ahí, que Emtuluá ESP es beneficiaria de la exclusión siendo que desde su creación -Acuerdo 175 de 1995- está sometida al régimen de empresa prestadora de servicios públicos, aparte que para la aplicación de dicho tratamiento especial no se exige una determinada comprobación respecto del desarrollo de la actividad económica y que, por lo demás, las empresas de servicios públicos están autorizadas para celebrar contratos para la gestión de los servicios públicos -artículo 39.3 de la Ley 142 de 1994-.

La constancia expedida por el alcalde de Tuluá -prueba recaudada- confirmó que pese a la suscripción del referido contrato de arrendamiento con inversión, Emtuluá ESP conservó su naturaleza de empresa de servicios públicos domiciliarios y no cesó en la ejecución del objeto social, en razón de ser propietaria de la infraestructura de las redes de acueducto y alcantarillado del ente territorial y garantizar los servicios públicos de acueducto y alcantarillado en la zona rural del municipio de Tuluá -25 corregimientos y 148 veredas-, labor que incluye el desarrollo de la inversión de programas de agua potable y saneamiento básico.

Condenó en costas a la demandada vencida en el juicio y en consideración a que su contraparte concurrió a la audiencia inicial y alegó de conclusión. En tal virtud, fijó a cargo de la DIAN agencias en derecho del 3% del valor de las pretensiones, conforme con el artículo 366.4 del CGP, en concordancia con el Acuerdo 1887 de 2003 de la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura.

Recurso de apelación

La demandada apeló la decisión del *a quo*¹⁶, a cuyo efecto reprodujo el argumento de la contestación concerniente a que Emtuluá ESP no está excluida del cálculo de renta presuntiva porque en el año 2010 no desarrolló su objeto social siendo que estaba en ejecución el contrato de arrendamiento con inversión para que Centroaguas S.A. ESP prestara los servicios de agua potable y saneamiento básico. Se opuso a la condena en costas porque no existe prueba de su causación, aunado a que según el artículo 188 del CPACA esta condena no procede en procesos de interés público, y en este asunto la DIAN actúa para evitar la materialización de conductas que lesionan el interés general, como es la tributación que asegura el funcionamiento del Estado.

Alegatos de conclusión

La demandante¹⁷ solicitó confirmar la sentencia apelada. Argumentó que las empresas estatales que prestan servicios públicos domiciliarios pueden gestionar esa labor a través de particulares sin que ello derive en la pérdida de su naturaleza jurídica; así, el contrato suscrito entre Emtuluá ESP y Centroaguas S.A. ESP constituye un típico caso de externalización autorizado por el artículo 39 de la Ley 142 de 1993, en el que la actora conservó la prestación indirecta de los servicios domiciliarios en el área urbana del municipio de Tuluá y directa en la zona rural, como se demuestra con la prueba recaudada, razón por la cual le aplica la exclusión del cálculo del tributo bajo el sistema de renta presuntiva.

La demandada¹⁸ reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda y el recurso de apelación. El ministerio público guardó silencio en esta etapa procesal.

¹⁶ SAMAI CE. Índice 2. "2_ED_CUADERNOP_CUADERNOPRINCIPAL1" (ff.330 a 334).

¹⁷ SAMAI CE. Índice 23. "21_ALEGATOSDECONCLUSIONOINTERVENCIONES_EMTULUA_DEMANDANTE25786(.PDF)"

¹⁸ SAMAI CE. Índice 21. "20_ALEGATOSDECONCLUSIONOINTERVENCIONES_DIAN_ALEGATOS25786(.PDF)"



CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación planteados por la demandada -apelante única-, contra la sentencia de primera instancia que accedió a las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la parte vencida. En concreto, corresponde establecer si procedía liquidar por renta presuntiva el impuesto sobre la renta a cargo de la actora por el año gravable 2010 y si estaban dados los supuestos para condenar en costas a la DIAN.

Análisis del caso concreto

2- En relación con el primer cargo que compete dirimir a la Sala, se advierte que el Tribunal juzgó que para el año gravable 2010 la actora sí se encontraba excluida del cálculo de renta presuntiva porque: (i) la referida exclusión es de carácter subjetivo, es decir, que está dada según la naturaleza de la entidad como ESP sin consideración a las rentas obtenidas o clase de ingresos percibidos; (ii) la aplicación del señalado tratamiento especial no exige una determinada comprobación respecto del desarrollo de la actividad económica; y, (iii) la demandante no perdió su naturaleza de ESP, ni cesó en la ejecución de su objeto social como tal, toda vez que según la constancia de la Alcaldía de Tuluá, Emtuluá ESP era la propietaria de la infraestructura de las redes de acueducto y alcantarillado del ente territorial, y garantizó la prestación del servicio de acueducto y alcantarillado en la zona rural del municipio de Tuluá.

En oposición a dicha decisión, la DIAN como único argumento de apelación, reprodujo lo aducido en su contestación acerca de que Emtuluá ESP no era excluida del cálculo de renta presuntiva porque en el período gravable 2010 no desarrolló su objeto social debido a que se encontraba en ejecución el contrato de arrendamiento con inversión suscrito con Centroaguas S.A. ESP para que esta prestara los servicios de agua potable y saneamiento básico.

De lo anterior se advierte que lo aducido en dicho recurso no desacredita lo planteado y concluido por el tribunal con base en el análisis de los hechos probados y la normativa aplicable, puesto que el único cargo de la apelación se contrae a indicar que la actora no está excluida del cálculo de renta presuntiva por haber suscrito con Centroaguas S.A. ESP contrato de arrendamiento con inversión para la prestación de los servicios de agua potable y saneamiento básico. Argumento que no hace frente a la consideración del *a quo* en torno a que la referida exclusión es de carácter subjetivo, tampoco a la conclusión que para aplicar esa exclusión no se exige una determinada comprobación sobre el desarrollo de la actividad económica, y que según constancia de la Alcaldía de Tuluá la demandante no perdió su naturaleza de ESP ni cesó en la ejecución de su objeto social como tal, puesto que era la propietaria de la infraestructura de las redes de acueducto y alcantarillado del ente territorial, aunado a que garantizó la prestación del servicio de acueducto y alcantarillado en la zona rural del municipio de Tuluá.

Es así, que aun cuando el solo hecho de recurrir es una manifestación de inconformidad con la sentencia de primera instancia, confrontados los razonamientos y conclusiones del fallo impugnado con lo aducido en la apelación, resulta que la prueba [no desvirtuada] y las consideraciones de dicha providencia acerca de que *la exclusión no está atada a la actividad sino a la naturaleza del contribuyente como ESP y que, en todo caso, la actora sí actuó en el año 2010 como prestador del servicio en zona rural del municipio, aparte*



que tenía la propiedad de las redes de servicios de agua y alcantarillado [sin refutar], escapan al único argumento expuesto en la apelación concerniente a que la actora no es sujeto de la exclusión en mención porque no desarrolló en el año 2010 la actividad de ESP. De ahí, que los fundamentos de la sentencia recurrida se mantienen incólumes y no dan paso a modificarla en el marco de la función del juez de segundo grado, que no es oficiosa¹⁹.

En la medida en que se mantiene inmutable la sentencia apelada, se impone su confirmación.

3- Y en cuanto al segundo cargo de la apelación referido a la improcedencia de la condena en costas que el tribunal le impuso a la DIAN como parte vencida en el juicio, se advierte que lo aducido por la entidad apelante es que, en su criterio, no existe prueba de causación las costas procesales y que el asunto debatido es de interés público considerado que le corresponde evitar la materialización de conductas que lesionen el interés general como es la tributación de la que depende el funcionamiento del Estado.

Lo decidido por el Tribunal se fundamentó en que procedía condenar en costas a la demandada por ser la parte vencida en el juicio y porque su contraparte concurrió a la audiencia inicial y alegó de conclusión en defensa de sus intereses.

Sobre el particular, es criterio de la Sección que conforme con el artículo 365.8 del CGP se condiciona la imposición de la condena en costas a que se encuentren causadas y probadas en el expediente, de modo que no es suficiente que haya una parte vencida en el proceso, sino que se exige que el vencedor haya comprobado las erogaciones incurridas.

Ahora que, como en el expediente no obra prueba de las mismas, se revocará lo decidido por el tribunal, y en tal medida, prospera este cargo de la apelación.

Conclusión

4- Por lo razonado en precedencia se establece que en este caso, como lo concluyó el tribunal, procede la exclusión del cálculo de renta presuntiva a la actora por su condición de empresa prestadora de servicios públicos domiciliarios.

Costas

5- Acorde con el criterio de la Sección, por no estar probadas en el expediente, no procede condenar en costas, conforme con el artículo 365.8 del CGP. Por tal razón, así como se señaló con anterioridad, como fue objeto de apelación, se revocará las impuestas en primera instancia y no se condenará en esta instancia.

En consecuencia, se revocará el ordinal tercero de la sentencia apelada para levantar la condena en costas. En lo demás, se confirmará.

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,

¹⁹ Sentencias del 13 de septiembre de 2012 (exp. 17343, CP. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez) reiterada en las sentencias del 02 de noviembre de 2023 y 13 de junio de 2024 (exps. 26575 y 27826, respectivamente, CP: Wilson Ramos Girón): “el apelante debe exponer los argumentos soporte para modificar total o parcialmente la decisión de primera instancia y que, a la vez, sirven de marco para cumplir con la función, que **no es oficiosa**, de decidir la impugnación”. (Se destaca).



FALLA

1. **Revocar** el ordinal tercero de la sentencia apelada. En su lugar, se dispone:

Tercero. Sin condena en costas en primera instancia por las razones expuestas en la parte motiva de la sentencia de segunda instancia.

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

3. Sin condena en costas en segunda instancia.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

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



Radicado: 76001-23-33-000-2015-00308-01 (25786)
Demandante: Empresas Municipales de Tuluá ESP - Emtuluá ESP

