



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D. C., dieciocho(18) de agosto de dos mil veintidós (2022)

| | |
|-------------------|---|
| Referencia | Nulidad y restablecimiento del derecho |
| Radicación | 73001-23-33-000-2018-00047-01 (26473) |
| Demandante | EMPRESA DE SERVICIOS PÚBLICOS DE MARIQUITA S.A. E.S.P. |
| Demandado | DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN |
| Temas | Impuesto sobre la renta y complementarios. Año gravable 2013. Contrato de colaboración empresarial. Rechazo de costos de ventas declarados. |

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante DIAN) contra la sentencia del 9 de septiembre de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo del Tolima, que decidió:

«**PRIMERO: DECLARAR** la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 092412016000016 de 31 de octubre de 2016 proferida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante la cual se modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondientes al periodo gravable 2013 y se impuso sanción por inexactitud. Así mismo, la Resolución No. 007334 del 26 de septiembre de 2017 que resolvió el recurso de reconsideración, mediante la cual se modificó parcialmente la liquidación oficial mencionada, la cual se notificó el 02 de octubre de 2017, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, se declara la firmeza de la declaración de renta del año 2013 presentada por la EMPRESA DE SERVICIOS PÚBLICOS DE MARIQUITA ESPUMA S.A. ESP, acorde con lo señalado en esta providencia.

TERCERO: CONDÉNESE en costas a la parte demandada, conforme lo preceptuado en el artículo 188 del C.P.A.C.A., en concordancia con el art. 365 del C.G.P., según se encuentren probadas y causadas. Por Secretaría liquídense. Fíjese como agencias en derecho el valor equivalente a tres (3) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

(...)»¹.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

La Empresa de Servicios Públicos de Mariquita S.A. E.S.P. (en adelante ESPUMA) presentó, el 23 de abril de 2014, la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del periodo 2013.

La DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 092412016000016 del 31 de octubre de 2016, que rechazó los costos de ventas (renglón 49) por valor de 4.435'581.000 porque no fueron soportados mediante facturas que cumplan los requisitos legales e impuso sanción por inexactitud equivalente al 160% de la

¹ Expediente físico. Cuaderno 2. Folio 328.



diferencia entre el saldo a pagar declarado y el determinado oficialmente.

La sociedad contribuyente presentó recurso de reconsideración contra la anterior decisión. Al decidir este recurso, la autoridad tributaria confirmó el rechazo de los costos de ventas y redujo la sanción al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar declarado y el determinado oficialmente, con la Resolución Nro. 007334 del 26 de septiembre de 2017.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN JUDICIAL

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), ESPUMA formuló las siguientes pretensiones en la demanda², que fueron reiteradas en la subsanación de la misma³:

«Respetuosamente solicito al Honorable Tribunal que se hagan las siguientes declaraciones y condenas:

PRIMERA

Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

- 1. De la Liquidación Oficial de Revisión No. 092412016000016 del 31 de octubre de 2016, mediante la cual se modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al periodo gravable 2013 y se impuso sanción por inexactitud.*
- 2. De la Resolución No. 007334 del 26 de septiembre del 2017 que resolvió el recurso de reconsideración, mediante la cual se modificó parcialmente la liquidación oficial mencionada, la cual se **notificó el 02 de octubre de 2017**.*

SEGUNDA

A título de restablecimiento del derecho:

- 1. Que se declare la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2013, presentada mediante formulario No. 1104603120473 con adhesivo 91000232274190.*
- 2. Que de conformidad con lo consagrado en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011, se condene en costas a la entidad demandada»⁴ (negrilla y subrayado del original).*

Para estos efectos, invocó como normas violadas los artículos 29 y 363 de la Constitución; los artículos 42 y 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; los artículos 647, 648 y 683 del Estatuto Tributario; el artículo 264 de la Ley 223 de 1995; y el Concepto Nro. 30569 de 1999 proferido por la DIAN.

Los cargos de nulidad se resumen así:

1. Falsa motivación porque no se valoró en debida forma la celebración del contrato de colaboración empresarial.

Señaló que el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo dispone que los actos administrativos serán nulos cuando tengan una falsa motivación. Y afirmó que esta norma se relaciona con el

² Expediente físico. Cuaderno 1. Folios 3 a 4.

³ Expediente físico. Cuaderno 1. Folios 64 a 65.

⁴ Ibidem.



artículo 42 *ibidem*, según el cual todos los actos administrativos deben estar debidamente motivados.

Luego, indicó que la DIAN omitió tener en cuenta las pruebas que demuestran que los costos de ventas declarados correspondían al dinero entregado a la Empresa de Servicios Urbanos S.A.S. E.S.P. (en adelante URBES) con fundamento en el contrato de colaboración empresarial, el cual se asimiló a un contrato de cuentas en participación, de tal modo que se desconoció la autonomía privada de las empresas, el certificado expedido por el revisor fiscal que prueba la operación y el Concepto Nro. 30569 de 1999 proferido por la DIAN que establece que el socio inactivo en este tipo de contratos no tiene la obligación de expedir factura.

A continuación, sostuvo que en la oposición al requerimiento especial expuso que ESPUMA y URBES celebraron un convenio de colaboración empresarial y no un contrato de prestación de servicios, como lo afirmó la entidad demandada. En todo caso, aseguró que la liquidación oficial de revisión expresamente afirmó que, aunque existe diferencias entre las cláusulas del contrato y la regulación del contrato de cuentas en participación del Código de Comercio, no existe impedimento legal para que las partes pacten condiciones diferentes a las dispuestas por el legislador y que la DIAN no tiene la potestad legal para desvirtuar el contrato pactado en virtud del principio de autonomía de la voluntad.

Destacó que la DIAN consideró que no es aplicable el Concepto Nro. 30569 porque se refiere a contratos de cuentas en participación que se rigen estrictamente por lo establecido en los artículos 507 a 514 del Código de Comercio, según las cuales se distribuyen utilidades, existe un socio oculto y un socio gestor y el socio inactivo no tiene una obligación de hacer a su cargo, supuestos que no se cumplen en este caso.

Empero, para la demandante, la anterior afirmación es falsa porque no se tuvo en cuenta que *i)* ESPUMA actúa como socio prestador supervisor y URBES como socio operador especializado; *ii)* la cláusula sexta del contrato especificó los aportes que haría cada parte del negocio jurídico para la prestación de los servicios públicos domiciliarios y señaló que ESPUMA realizaría la facturación a los usuarios y URBES prestaría el servicio de acueducto, alcantarillado y aseo; y *iii)* la cláusula séptima estipuló que el convenio se asimila legalmente a un contrato de cuentas en participación en lo que respecta a los derechos económicos, por lo que URBES tiene derecho al 90% de los ingresos mensualmente facturados por el socio prestador supervisor.

Precisó que el negocio jurídico celebrado no se trataba exactamente de un contrato de cuentas en participación, por lo que la autoridad tributaria no podía exigir el cumplimiento pleno de los artículos 507 a 514 del Código de Comercio, pero que en todo caso debía asignarle los efectos fiscales del Concepto Nro. 30569 previsto para los contratos de cuentas en participación.

Afirmó que, contrario a lo dicho por los actos acusados, el Código de Comercio no establece que solo pueden repartirse utilidades (y no ingresos), ni que uno de los partícipes deba permanecer oculto. Lo que realmente dispone dicho código, a su juicio, es que el objeto, la forma, el interés y las demás condiciones se regirán por el acuerdo de los partícipes; así como la exclusión de responsabilidad del socio inactivo mientras permanezca oculto. Por lo anterior, sostuvo que no debió exigirse que URBES expidiera factura que soportara los pagos que fueron realizados por



ESPUMA en cumplimiento del contrato de colaboración empresarial y que fueron declarados como costos de ventas.

Adujo que el Consejo de Estado, en sentencia del 1° de abril de 2004⁵, reconoció que los partícipes de un contrato de colaboración empresarial pueden acordar el reparto de ingresos, no solo de utilidades, y que la gestión del objeto contractual sea compartida sin que se desvirtúe su naturaleza colaborativa y que, para efectos fiscales, sean aplicables las reglas del contrato de cuentas en participación. Además, afirmó que dicha sentencia dejó en claro que la prueba del reparto de los ingresos percibidos entre los contratantes radica en los registros contables y en los certificados expedidos por el revisor fiscal y por el contador del socio gestor.

Sostuvo que no es cierto que el Concepto Nro. 30569 solo sea aplicable en casos en los que se acuerda entre los partícipes el reparto de utilidades y la permanencia de uno de ellos como socio oculto. Entonces, a su juicio, es aplicable la conclusión de dicho concepto, en el sentido en que no es necesario que el socio inactivo expida factura del pago realizado por el socio gestor.

Expuso que se debe entender por socio inactivo aquel partícipe con quien no se contrata el servicio por parte del tercero, como ocurre en este caso en que los usuarios del servicio público no contratan a URBES, sino a ESPUMA.

Con base en lo expuesto, concluyó que están probados los costos declarados conforme con el artículo 771-2 del Estatuto Tributario y que la DIAN no cumplió su carga de exponer y probar los hechos que justifican sus determinaciones.

2. Violación de la doctrina oficial - artículo 264 de la Ley 223 de 1995

La sociedad actora expuso que el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 establece que los contribuyentes podrán sustentar sus actuaciones en los conceptos escritos de la Subdirección Jurídica de la DIAN y que las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no pueden ser objetadas por la autoridad tributaria.

Así, afirmó que ESPUMA actuó con sustento en el Concepto Nro. 30569, según el cual lo pagado al partícipe inactivo de un contrato de colaboración empresarial no debe estar soportado en factura de venta o documento equivalente, postura que fue aceptada por la autoridad tributaria en la liquidación oficial acusada.

Manifestó que, aunque la DIAN señaló que no era aplicable dicho concepto porque se refiere a contratos de cuentas en participación que atienden de forma estricta los artículos 507 a 514 del Código de Comercio, lo cierto es que en la doctrina oficial referida no se encuentra esta exigencia de la administración.

Por lo anterior, sostuvo que nada impedía que el contrato de colaboración empresarial de 2010, en virtud del principio de autonomía de la voluntad, pactara que los derechos económicos se registrarían por la legislación del contrato de cuentas en participación, aunque por los demás elementos del acuerdo se considere un contrato atípico.

⁵ Al respecto, la demandante únicamente invocó una providencia con la siguiente información: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 13724. Sentencia del 1 de abril de 2004. CP: María Inés Ortiz Barboza.



3. Violación de la prohibición a la doble tributación.

Según la demandante, URBES declaró los ingresos que le fueron pagados en 2013 con base en el contrato de colaboración. Entonces, al rechazar el costo de ventas declarado por ESPUMA, se está imponiendo una doble tributación porque se grava dos veces el mismo ingreso originado en el contrato de colaboración empresarial, lo que viola los artículos 863 de la Constitución y 683 del Estatuto Tributario.

Afirmó que el Consejo de Estado señaló que es ilegal e injusto que la autoridad tributaria pretenda que uno de los partícipes del contrato de colaboración empresarial tribute en el impuesto sobre la renta y complementarios por la totalidad de los ingresos generados en desarrollo del negocio conjunto⁶.

Reiteró que está probado que el 90% de los ingresos del contrato de colaboración empresarial fueron pagados a URBES, hecho que fue comprobado por la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, lo que dio lugar a que archivara el procedimiento de fiscalización iniciado contra esa empresa mediante el Auto Archivo Nro. 32240201600139 del 6 de julio de 2016.

Sostuvo que es claro que la demandada pretende gravar dos veces un mismo hecho económico, vulnerando de manera flagrante el principio de justicia y lo dispuesto en el artículo 683 del Estatuto Tributario.

4. No procede la sanción por inexactitud.

La actora sostuvo que, por los cargos anteriores, no procede el mayor impuesto determinado en los actos acusados ni la sanción por inexactitud, pues la sociedad actuó conforme a derecho.

En todo caso, comoquiera que sustentó su actuación en la jurisprudencia y la doctrina oficial, consideró que está excluida de responsabilidad porque existió una diferencia de criterios, tal como lo prevén los artículos 647 y 648 del Estatuto Tributario.

Oposición a la demanda y a la reforma de la demanda

La DIAN contravirtió las pretensiones de la demanda con los siguientes argumentos, expuestos en la oposición a la demanda y su reforma:

1. Sobre la falsa motivación por la indebida valoración de la celebración del contrato de colaboración empresarial.

La autoridad tributaria indicó que el rechazo de los costos no tiene fundamento en el desconocimiento del contrato de cuentas en participación, sino por la falta de soporte idóneo que respalde la contabilidad.

Afirmó que la transacción comercial entre la demandante y URBES requiere de facturas o documentos equivalentes que demuestren que los pagos hechos corresponden a la prestación del servicio de acueducto, alcantarillado y aseo, por lo que no basta con hacer una aproximación basada en porcentajes suministrados por

⁶ La actora citó las siguientes providencias con la siguiente información: *i*) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 13724. Sentencia del 1 de abril de 2004. CP: María Inés Ortiz Barboza; y *ii*) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 16887. Sentencia del 10 de febrero de 2011.



URBES para desglosar y asegurar que los rubros llevados a la contabilidad de ESPUMA son acordes con la realidad.

Señaló que en este caso es aplicable la tesis de la sentencia del 2 de agosto de 2017, proferida por el Consejo de Estado⁷, que sostuvo que el contribuyente debe demostrar que los pagos corresponden al reparto de ganancias de un contrato de cuenta en participación, para lo cual no basta la sola existencia del contrato.

Con base en lo anterior, sostuvo que la sociedad actora afirmó de forma contradictoria en el recurso de reconsideración que el contrato celebrado con URBES es un contrato de cuentas en participación y, en el mismo escrito, negó que tenga esa naturaleza jurídica. Esto tuvo como consecuencia que fuera necesario interpretar las cláusulas del contrato, lo que permitió a la autoridad determinar que se trataba de un contrato de prestación de servicios. Por lo anterior, los actos acusados concluyeron que los costos debieron ser demostrados mediante facturas, tal como lo ordena el artículo 771-2 del Estatuto Tributario. Pese a esto, la sociedad demandante no cumplió su carga de demostrar que la realidad contractual era distinta conforme lo previsto en el artículo 167 del Código General del Proceso.

De otro lado, sostuvo que el Concepto Nro. 030569 concluyó que no se requiere de factura para el reconocimiento de utilidades al socio oculto. Pero dicha conclusión no es aplicable a este caso porque el rechazo de los costos de ventas proviene de pagos asociados a más de setenta cuentas contables relacionadas en el reverso del folio 557, que pertenecen al grupo 75, los cuales provienen de la operación y no del reparto de utilidades al socio oculto, por lo que reiteró que no se está exigiendo la expedición de facturas por el reparto de utilidades.

Afirmó que la sentencia 13724 del 1° de abril de 2004, invocada por la demandante, tampoco es aplicable en este caso porque la glosa a la declaración está relacionada con el costo de ventas no soportado mediante facturas, por lo que no existe similitud.

Precisó que dicha sentencia establece que la prueba del reparto de ingresos es el registro contable y el certificado de contador y de revisor fiscal. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que el artículo 777 del Estatuto Tributario indica que la expedición de dichas certificaciones no altera la facultad de comprobación de la DIAN, por lo que la jurisprudencia ha exigido que deben contener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos a los que corresponde. No obstante, en este caso, los certificados que fueron proferidos no cuentan con los soportes contables requeridos, concretamente no indicaban las facturas que los sustentaban.

En la oposición a la reforma de la demanda, indicó que la actora trata de imponer a la DIAN la carga de probar la realidad contractual con base en el artículo 167 del Código General del Proceso, pero es la contribuyente la que debe hacerlo.

También insistió en que la sociedad demandante debía demostrar los costos declarados mediante factura porque así lo exige el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

Al hilo con lo anterior señaló que, a su juicio, ESPUMA faltó a la lealtad procesal porque aportó con la reforma de la demanda un certificado del revisor fiscal de

⁷ La entidad citó la siguiente providencia: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso. 17001-23-37-000-2012-00198-01 (20701). Sentencia del 2 de agosto de 2017. CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



URBES que fue elaborado después de presentada la oposición a la demanda con el fin de corregir la irregularidad fiscal en la prueba de los costos. En todo caso, manifestó que dicho certificado carece de soportes externos e internos, pues solamente se fundamenta en los registros contables, por lo que no tiene valor probatorio.

Así mismo, adujo que está probado que URBES prestó un servicio a ESPUMA por lo que era deber de la demandante acreditar sus costos mediante factura y que dicha postura fue planteada por los actos acusados, de tal modo que no es cierto que la autoridad tributaria haya omitido analizar lo pactado entre ambas empresas.

Finalmente, sostuvo que la reforma de la demanda introdujo nuevos cargos y nuevas pruebas que pretenden controvertir los argumentos de defensa expuestos en la oposición a la demanda, lo que no es procedente porque vulnera el derecho al debido proceso y de defensa de la entidad demandada.

2. Sobre la violación de la doctrina oficial.

Manifestó que los conceptos emitidos por la DIAN tienen naturaleza de actos administrativos de reglamentación, por lo que los contribuyentes pueden fundamentar sus actuaciones en ellos, siempre y cuando se encuentren vigentes pero bajo el supuesto que las actuaciones realizadas por el contribuyente sean similares a lo señalado por el concepto. Entonces, comoquiera que la actora no tenía un contrato de cuentas en participación sino un contrato de prestación de servicios, no es aplicable el Concepto Nro. 030569 y, por lo tanto, su actuación no estaba amparada en él.

3. Sobre la prohibición a la doble tributación.

Señaló que no se está imponiendo al demandante pagar dos veces el tributo por el mismo hecho económico, sino que se rechazó el costo de ventas declarado porque no cuenta con el soporte que prevé el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

De otro lado, indicó que la demandante no demuestra que los ingresos que se relacionan en su declaración hayan sido adicionados o declarados por las otras partes que intervinieron en el contrato, por lo que no puede afirmarse que exista una relación de causa efecto entre la exigencia del cumplimiento de los requisitos legales para reconocer los costos de venta con la pretendida configuración de la doble tributación, más cuando URBES declaró sus propios ingresos.

4. Sobre la diferencia de criterios.

Indicó que la sanción fue impuesta porque ESPUMA declaró costos inexistentes, de tal modo que no puede afirmarse que haya una diferencia de criterios.

5. Sobre la condena en costas.

Solicitó que no se impusiera condena en costas porque no ha sido demostrada su causación.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo del Tolima accedió a las pretensiones de la demanda con base en las siguientes consideraciones:



1. Sobre la falsa motivación por la indebida valoración de la celebración del contrato de colaboración empresarial.

El *a quo* indicó que el Consejo de Estado, en sentencia del 16 de julio de 2020⁸, explicó que las partes de un contrato tienen libertad de reglar sus relaciones acudiendo a contratos típicos y atípicos. Sin embargo, la autoridad tributaria tiene la posibilidad de calificar los hechos económicos para efectos estrictamente fiscales, para lo cual puede prescindir del *nomen iuris* y la forma del negocio jurídico.

Luego, señaló que, en un caso similar resuelto en la sentencia del 26 de febrero de 2020⁹, esta Sección consideró que el Código Civil y el Código de Comercio no definen el contrato de prestación de servicios, pero que puede afirmarse que versa sobre una obligación de hacer para la ejecución de tareas en razón de la experiencia, la capacitación y la formación de una persona en determinada materia, sin subordinación y por un tiempo determinado, recibiendo en contraprestación unos honorarios.

Expuso además que, las sentencias del 2 de febrero de 2017 y del 27 de junio de 2018¹⁰ indicaron que un contrato califica como de colaboración empresarial cuando se cumplen los siguientes requisitos: *i*) que los contratantes conserven su individualidad jurídica, *ii*) existe unidad de propósito, *iii*) aportan activos, bienes en especie o industria para el desarrollo del proyecto común, y *iv*) delimitan la forma en que se asumirán los riesgos y se distribuyen los resultados. Además, precisó que cada parte debe registrar los ingresos, costos y gastos en la proporción de su aporte.

También señaló que la sentencia del 15 de octubre de 2020¹¹ indicó que las cuentas en participación es un contrato típico mercantil, es un negocio jurídico colaborativo que no da lugar a la creación de una nueva persona jurídica, que tiene como objetivo que dos o más sujetos toman interés en una o varias operaciones mercantiles que se ejecuta por uno de ellos en su solo nombre y bajo su crédito personal, con cargo de rendir cuenta y dividir con sus partícipes las ganancias o pérdidas en la proporción que convenga.

A continuación, expuso los hechos que encontró probados en el expediente y concluyó que ESPUMA y URBES celebraron un contrato de colaboración empresarial porque no hubo una obligación de hacer para la ejecución de tareas en razón de la experiencia, capacitación y formación de una persona en determinada materia, como lo requieren los contratos de prestación de servicios. No obstante, precisó que, aunque no se trata de un contrato de cuentas en participación porque no hubo una parte que estuviera oculta en el desarrollo del objeto contractual, cumple los requisitos para ser un contrato de colaboración empresarial en cuanto que los contratantes conservaron su individualidad jurídica, existe unidad de propósito, aportaron activos y delimitaron los riesgos asumidos.

⁸ Cito la providencia con la siguiente información: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 22390. Sentencia del 16 de julio de 2020. CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁹ El *a quo* invocó la siguiente providencia, con la siguiente información: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 24173. Sentencia del 26 de febrero de 2020. CP: Milton Chaves García.

¹⁰ En este punto se refirió a las siguientes providencias: *i*) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 20517. Sentencia del 2 de febrero de 2017. CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; y *ii*) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 21745. CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹¹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 23618. Sentencia del 15 de octubre de 2020. CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.



Debido a lo anterior, y atendiendo la jurisprudencia, cada parte del contrato de colaboración empresarial debió registrar en su contabilidad el ingreso, el costo y el gasto en proporción a su aporte, los cuales deben constar en la declaración del impuesto sobre la renta. En consecuencia, URBES no tenía la obligación de expedir factura por la transferencia del 90% de los ingresos y, conforme con los artículos 123 y 124 del Decreto 2649 de 1993, los libros de contabilidad y sus comprobantes, junto con las certificaciones del revisor fiscal, eran prueba idónea de los hechos contenidos en la declaración.

El Tribunal señaló que la DIAN sostuvo que ESPUMA registró en su contabilidad y en su declaración de renta la suma de \$4.435.581.140 por concepto de costos en cabeza de URBES. Que el valor total facturado por concepto de servicios públicos domiciliarios lo registra como ingreso y el 90% del mismo como costo en la cuenta 75 y como contrapartida un pasivo a favor de URBES. Además que ESPUMA hace giros a URBES cancelando el pasivo con un rédito a la cuenta de bancos.

Igualmente, puso de presente que la DIAN afirmó que ESPUMA, a pesar de no contar con soportes adicionales al contrato, registra en su contabilidad un detallado a nombre de URBES en las subcuentas 75050101 (sueldos de personal), 75103701 (transportes urbanos), 75200804 (obra red alcantarillado), entre otras, sin señalar de dónde obtiene la información para hacerlo. Agregó que para explicar lo anterior, ESPUMA indicó que tiene como finalidad poder reportar información a la Superintendencia de Servicios Públicos en el SUI (Sistema Único de Información). Que URBES le informa a ESPUMA los porcentajes de acuerdo con el estado de resultados y así ponderan los costos causados en cabeza de URBES.

Empero sostuvo que, si bien no es claro de dónde salen estas subcuentas, estos costos aparecen reportados dentro del 90% adeudado a URBES en virtud del contrato de colaboración empresarial. Que, si bien las subcuentas no presentan soporte, lo que cierto es que sí se giró el 90% de lo recaudado a URBES y *“si las subcuentas no reflejan la información que requería la Superintendencia de Servicios Públicos, no es un asunto que tenga efectos fiscales, pues será a URBES a quien le corresponde establecer en su declaración de renta lo ocurrido con el porcentaje recibido.”*

Por lo anterior, el Tribunal concluyó que ESPUMA reportó los costos de venta en sus transacciones con URBES con motivo del reparto de ingresos, razón por la que este cargo de nulidad prospera, lo que da lugar a declarar la nulidad de los actos acusados.

2. Sobre la violación de la doctrina oficial.

El Tribunal sostuvo que la DIAN, mediante el Concepto Nro. 30569 de 1999, estableció que el reconocimiento para un socio oculto de las utilidades provenientes de un contrato de cuentas en participación no puede considerarse una operación de venta, importación o prestación de un servicio en los términos del artículo 616-1 del Estatuto Tributario y, por lo tanto, no existe obligación de facturar. Sin embargo, este concepto no es aplicable porque, como se expuso en el acápite anterior, nos encontramos ante un contrato de colaboración empresarial en el que ningún contratante era oculto, por lo que este cargo de la demanda no prospera.

3. Sobre la prohibición a la doble tributación.

El *a quo* afirmó que se configura una doble tributación si se pretende que el contribuyente adicione unos ingresos en su declaración que ya habían sido incluidos



porque se gravaría dos veces una misma fuente de ingresos.

En este caso, debido a que ambas partes del contrato de colaboración empresarial son sujetos pasivos del impuesto de renta, deben declarar y pagar el tributo en la proporción de los ingresos generados por el contrato de colaboración empresarial.

Con el objeto de comprobar que URBES recibió la suma de \$4.435'581.000, la DIAN debió verificar si todos los partícipes cumplieron con la obligación de presentar la declaración de renta por el año gravable 2013. Pero, como no ordenó diligencias de verificación y cruce respecto de los mismos, la investigación tributaria no fue completa y no dio certeza para atribuir responsabilidad a la demandante por la totalidad del impuesto originado en el contrato.

Así las cosas, concluyó que debe declararse la firmeza de la declaración presentada por ESPUMA.

4. Sobre la procedencia de la sanción por inexactitud.

Afirmó que no procede la imposición de la sanción por inexactitud porque ESPUMA actuó conforme a derecho y, por lo tanto, no se demostró que incurriera en las inconsistencias alegadas por la DIAN.

5. Sobre la condena en costas.

Señaló que la condena en costas obedece a un criterio objetivo, independiente de la conducta de las partes, por lo que procede la condena en costas siempre que alguna resulte vencida en el proceso o se resuelva de forma desfavorable la apelación. Por lo anterior, determinó la imposición de costas, siempre y cuando se encuentre causadas y probadas, y fijó las agencias en derecho en 3 SMLV.

Recurso de apelación

La DIAN presentó recurso de apelación contra la decisión, argumentando lo siguiente:

Sostuvo que en este caso era aplicable el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, según el cual los costos y deducciones del impuesto sobre la renta deben estar probados mediante facturas o documentos equivalentes. Solo cuando no exista la obligación de expedir alguno de estos documentos, la norma permite hacerlo mediante un documento que cumpla los requisitos dispuestos por el Gobierno Nacional.

En concordancia, también consideró aplicable el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997, según el cual los costos y deducciones por operaciones realizadas con no obligados a facturar podrán demostrarse por un documento que contenga: *i)* apellidos y nombre o razón social y NIT de la persona beneficiaria del pago o abono, *ii)* fecha de la transacción, *iii)* concepto, *iv)* valor de la operación y *v)* discriminación del impuesto generado en la operación.

La apelante invocó la sentencia del 16 de julio de 2020, proferida por el Consejo de Estado, según la cual se entiende que existe un contrato de colaboración empresarial si *i)* los contratantes conservan su individualidad jurídica, *ii)* existe unidad de propósito, *iii)* aportan activos, bienes en especie o industria para elaborar el proyecto común y *iv)* delimitan la forma en que se asumirán los riesgos y



distribuirán los resultados de la colaboración.

Según la apelante, la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, en concepto del 26 de octubre de 2016¹², señaló que no procede la vinculación contractual entre empresas de servicios públicos porque se constituiría un monopolio de hecho que afectaría a los usuarios del servicio. En todo caso, admitió la posible asociación mediante uniones temporales, consorcios o la celebración de contratos de *joint venture*, pero la demandante no alegó la celebración de ninguno de ellos.

Indicó que la sentencia apelada afirmó que la demandante celebró un contrato de colaboración empresarial solo con base en el contenido del contrato, pero no analizó si existía alguna prueba de que lo pactado fue realmente ejecutado. Así las cosas, no verificó que la demandante cumpliera su carga probatoria, como lo han indicado las sentencias del 2 de febrero de 2017¹³ y del 13 de agosto de 2020¹⁴.

Afirmó que está probado que no se cumplen los elementos que solicita la jurisprudencia para considerar que se celebró un contrato de colaboración empresarial porque: *i)* no existe unidad de propósito, ya que URBES es quien presta los servicios públicos domiciliarios en Mariquita y ESPUMA no desarrolla el objeto social, *ii)* no existen soportes de la manera como URBES presta el servicio público de aseo, acueducto y alcantarillado ni las erogaciones en las que incurre, además que es irracional que se pacte como remuneración el 90% de los ingresos; *iii)* no se delimitó el riesgo, sino que ESPUMA registra en su contabilidad los costos con base en cálculos que realiza URBES sin tener certeza de los mismos, además de registrar el 100% de los ingresos como propios a pesar de que debe considerarse ingresos de terceros.

Señaló que debido a que el contrato celebrado entre ESPUMA y URBES no es de colaboración empresarial, el Tribunal debió aplicar el precedente de la sentencia del 2 de agosto de 2017¹⁵, según el cual el pago de una suma determinada no se puede asimilar a un reparto de ganancias o pérdidas, sino a la remuneración por un servicio y que considera que le corresponde al contribuyente demostrar que el contrato celebrado es de colaboración empresarial.

Con base en lo anterior, destacó que, en este caso, la cláusula séptima del contrato pactó una remuneración del 90% de los ingresos en favor de URBES, el cual se registra en la contabilidad de ESPUMA según cálculos aproximados sin que tenga soporte en factura de venta o documento equivalente, lo que no da certeza de la operación.

Alegó que la demandante solo aportó la copia del contrato y de documentos contables sin soportes, por lo que no demuestra que se trate de un contrato de colaboración empresarial. Además, señaló que la certificación del revisor fiscal no está respaldada en soportes, como lo exige el Consejo de Estado en sentencia del

¹² La apelante identifica el concepto con la siguiente información: Consejo de Estado. Sala de Consulta y Servicio Civil. Radicado: 11001-03-06-000-2016-00002-00 (2279). Concepto del 26 de octubre de 2016.

¹³ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 05001-23-31-000-2011-01299-01 (20517). Sentencia del 2 de febrero de 2017. CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹⁴ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-37-000-2013-01089-01 (23112). Sentencia del 13 de agosto de 2020. CP: Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁵ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 17001-23-31-000-2012-00198-01 (20701). Sentencia del 2 de agosto de 2017. CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



13 de agosto de 2020¹⁶.

Luego, sostuvo que el Tribunal definió el contrato de prestación de servicios como aquél en que se pacta una obligación de hacer para la ejecución de tareas debido a la experiencia, capacitación y formación de una persona determinada, sin que medie subordinación, durante un tiempo determinado y en contraprestación a unos honorarios. Con base en esto, sostuvo que el contrato celebrado por la actora cumple esta definición porque URBES adelanta la prestación de los servicios públicos, para lo cual cuenta con infraestructura y personal capacitado y recibe como honorarios el 90% de los ingresos facturados por ESPUMA a los usuarios.

Reprochó que el *a quo* consideró que el contrato celebrado por la actora es de colaboración empresarial, aunque no tenga un socio oculto. Sin embargo, no tuvo en cuenta que esto tiene como consecuencia que ESPUMA no podía registrar el total de los ingresos como propios. Señaló que, en la liquidación oficial de revisión se puso de presente que se registró el 90% de los ingresos como débito en la cuenta 75 de costos con una contrapartida por el mismo valor en la cuenta 24010102 de pasivo en favor de URBES, de tal modo que tampoco se observa que se haya indicado que se trataba de ingresos de terceros.

Indicó que por lo anterior fue que la liquidación oficial de revisión no aceptó el registro de los costos del contrato porque se basó en cálculos aproximados y, por lo mismo, no se aceptó que los costos no fueran soportados en factura de venta, como lo exige el artículo 771-2 del Estatuto Tributario y como lo exigió el Consejo de Estado en sentencia del 16 de julio de 2020¹⁷.

Así las cosas, si se acepta que URBES no tenía la obligación de expedir factura, como lo afirma la demandante, debió expedir un documento que cumpliera con estos requisitos, como lo reconoció el Consejo de Estado en sentencia del 16 de julio de 2020¹⁸.

Respecto a la doble tributación, afirmó que durante el proceso se aportó la investigación fiscal adelantada por la Contraloría contra URBES, en el que se detectó un hallazgo fiscal relacionado con la provisión de cartera. Con base en esto, la Dirección Seccional de Bogotá adelantó una investigación que tuvo en cuenta que los dineros que recibió URBES del contrato se constituyeron como ingreso y no como costo. Sin embargo, esto no basta para reconocer el costo de ventas en favor de ESPUMA porque debió soportarse con una factura, tal como lo exige el artículo 617 del Estatuto Tributario.

Destacó que la Dirección Seccional de Bogotá se limitó a desconocer la deducción por cartera vencida y archivó el proceso porque URBES presentó una declaración de corrección. En cambio, en el caso de ESPUMA se desconocen los costos declarados porque no se aportó el soporte idóneo. En todo caso, señaló que el rechazo fue de los costos y no de los ingresos y que la demandante debió cumplir su carga de la prueba.

Sostuvo que está probado que la actora debió acreditar sus costos por factura o

¹⁶ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-37-000-2013-01089-01 (23112). Sentencia del 13 de agosto de 2020. CP: Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁷ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-27-000-2014-00956-01 (22390). Sentencia del 16 de julio de 2020. CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹⁸ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-27-000-2014-00956-01 (22390). Sentencia del 16 de julio de 2020. CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.



documento equivalente porque el contrato celebrado por la actora no es de colaboración empresarial. Entonces, como esto no ocurrió, se configura la sanción por inexactitud porque se incluyó una deducción inexistente.

Adujo que no debió imponerse condena en costas porque no se demostró su causación.

Oposición al recurso de apelación.

ESPUMA guardó silencio dentro de la oportunidad prevista por el numeral 4° del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

La Sala observa que la DIAN presentó un escrito en el que señaló que *«me permito pronunciarme acerca del recurso de apelación interpuesto de nuestra parte conforme núm. 4 del art. 247 del CPACA (Modificado por la Ley 2080 de 2021)»*¹⁹. No obstante, esta intervención no está prevista por la ley, puesto que la norma referida por la autoridad demandada señala que *«los sujetos procesales podrán pronunciarse en relación con el recurso de apelación formulado por los demás intervinientes»*. Entonces, comoquiera que ESPUMA no interpuso recurso alguno, no procede la intervención presentada por la autoridad tributaria. En todo caso, se destaca que el escrito presentado por la DIAN expresamente indica que *«Se reiteran los fundamentos de hecho y de derecho señalados en el recurso de apelación»*²⁰.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 092412016000016 del 31 de octubre de 2016 y de la Resolución Nro. 007334 del 26 de septiembre de 2017, proferidas por la DIAN, que determinaron oficialmente el impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2013 a cargo de ESPUMA.

La apelante solicitó revocar la sentencia de primera instancia y negar las pretensiones de la demanda porque: *i)* el contrato suscrito entre ESPUMA y URBES no es de colaboración, sino de servicios y al no tener esa naturaleza, los costos debían soportarse con factura de venta como lo establece el artículo 771-2 del Estatuto Tributario; *ii)* las empresas tenían prohibido vincularse contractualmente para prestar servicios públicos, *iii)* la demandante registró indebidamente en su contabilidad el 100% de los ingresos como propios, debiendo registrarlos como ingreso recibido para terceros; *iv)* aunque URBES no tuviera la obligación de expedir factura o documento equivalente, lo cierto es que debía soportar la operación en el documento regulado por el Decreto 3050 de 1997 y *v)* no se violó la prohibición de la doble tributación porque en la liquidación oficial de revisión no se dejó cargo referente a una adición de ingresos.

¹⁹ SAMAI. Índice 12. Página 1.

²⁰ *Ibidem*.



Observa la Sala que, el Tribunal concluyó que el contrato celebrado por ESPUMA es de colaboración empresarial, por lo que URBES no tenía la obligación de expedir factura que soportara los costos de ventas declarados por la actora y bastaba como prueba la contabilidad de la demandante. Además, señaló que es irrelevante que la actora haya registrado en subcuentas de la cuenta 75 algunos conceptos como sueldos, transportes urbanos, entre otros, en tanto el costo de ventas fue reportado solo a favor de URBES, con motivo del reparto de los ingresos acorde al contrato de colaboración empresarial, y, en el supuesto que las subcuentas no reflejaran la información que requería la Superintendencia de Servicios Públicos, no era un asunto con efectos fiscales. Finalmente, señaló que la DIAN violó la prohibición a la doble tributación porque tanto URBES como ESPUMA eran contribuyentes del impuesto sobre la renta y por consiguiente cada uno debía tributar por los ingresos generados en virtud del contrato de colaboración, que, así las cosas, en el supuesto que se le obligara a la sociedad actora a pagar el impuesto por la totalidad de los ingresos recibidos en el contrato, se estaría ante un caso de doble tributación por un mismo hecho, lo cual está proscrito por la legislación.

Para decidir este litigio, se pone de presente que las sentencias del 27 de junio de 2018²¹, del 16 de julio de 2020²² y del 24 de febrero de 2022²³, determinaron que un contrato se considera de colaboración empresarial cuando cumple las siguientes condiciones: *i)* que los contratantes conserven su individualidad jurídica, de tal manera que no es creada una nueva persona jurídica que ejecute el objetivo en común, *ii)* que exista unidad de propósito, por lo que los contratantes trabajan conjuntamente para lograr su objetivo, *iii)* que los partícipes aporten activos, bienes o industria para el desarrollo del proyecto común y *iv)* que se delimite la forma en que se asumirán los riesgos y se distribuirán los resultados, sean pérdidas o ganancias.

En este contexto, precisa la Sala que los contratos de colaboración empresarial corresponden a una categoría genérica en la cual se pueden encuadrar contratos típicos y atípicos que cumplan con tales requisitos. De esta forma, los contratos de colaboración empresarial son un género, mientras que el contrato de cuentas en participación, entre otras posibilidades, configuraría una especie de dicha categoría.

Ahora bien, para el año objeto de fiscalización (2013) no estaba vigente el artículo 20 de la Ley 1819 de 2016 modificadorio del artículo 18 del Estatuto Tributario), que dispuso que las partes de un contrato de colaboración empresarial deben declarar de manera independiente los activos, pasivos, ingresos, costos y deducciones que les corresponda de acuerdo con su participación, así como llevar el registro de estos hechos económicos, por lo que resulta menester remontarnos a la situación anterior.

En relación con las consecuencias impositivas en materia del impuesto sobre la renta de los contratos de colaboración empresarial, antes de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, esta Sala precisó²⁴:

²¹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 17001-23-33-000-2013-00586-01 (21745). Sentencia del 27 de junio de 2018. CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

²² Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-37-000-2014-00956-01 (22390). Sentencia del 16 de julio de 2020. CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.

²³ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-37-000-2015-02083-01 (24278). Sentencia del 24 de febrero de 2022. CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²⁴ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-37-000-2016-01264-01 (24444). Sentencia del 4 de noviembre de 2021. CP: Julio Roberto Piza Rodríguez



«Respecto a las consecuencias impositivas en materia del impuesto sobre la renta de este contrato, antes de la entrada en vigor de la Ley 1819 de 2016, el ordenamiento fiscal no preceptuaba un tratamiento específico, como sí lo hace actualmente el artículo 18 del ET. Así, para la época de los hechos, los efectos tributarios se asignaban a partir de las consecuencias que las normas generales que regulan el hecho imponible del impuesto en discusión proyectaban sobre las disposiciones que de este contrato prevé el código de comercio. En ese sentido, la Sala destaca que, conforme a la legislación mercantil (artículo 507 del CCo), es el gestor quien ejecuta bajo su propio nombre y crédito personal el objeto de la cuenta en participación, de manera que los efectos jurídicos y económicos de la determinada operación mercantil desarrollada a través del mencionado contrato, se concentran exclusivamente en ese sujeto negocial. En contraste, el partícipe inactivo asume solamente la ganancia o pérdida que le corresponda según la proporción convenida. En ese contexto, el gestor es reputado único dueño del negocio (artículo 510 del CCo) y, al recibir del partícipe oculto un determinado aporte, concede a este, en contraprestación, una parte de las ganancias o pérdidas».

Al hilo de lo anterior, el partícipe gestor, era quien reconocía los ingresos y los costos y gastos, dentro de los que computaba la parte que le correspondía a los demás partícipes.

Así, en la medida que la erogación en cuestión constituyera el pago al partícipe de su parte en un contrato de colaboración empresarial, el receptor de las utilidades y/o rendimientos no estaba obligado a facturar o expedir documento equivalente, en la medida que esto no se deriva de una venta o prestación de servicios, sino de su participación en el negocio.

Teniendo presentes los anteriores criterios jurisprudenciales, se observa que está probado lo siguiente:

- El día 30 de diciembre de 2010, se celebró el «CONVENIO DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL SUSCRITO ENTRE EMPRESA DE SERVICIOS PÚBLICOS DE MARIQUITA S.A. ESP – ESPUMA S.A. Y LA EMPRESA DE SERVICIOS URBANOS S.A.S. ESP – URBES S.A.S. ESP» el cual tenía, de acuerdo con su cláusula quinta, una duración indefinida.
- En la cláusula sexta del convenio se determinó la participación de cada una de las partes, así:

«**Socio operador especializado:** garantizar la prestación eficiente, continua y regular de los servicios públicos domiciliarios, así como su cobertura y calidad, capacidad instalada y condiciones de la infraestructura; ejecutar las obras de reposición, expansión y mantenimiento de la infraestructura de los sistemas de acueducto y alcantarillado en el área de operación.

Socio prestador supervisor: fungir como autoridad tarifaria local; garantizar la calidad del agua potable de conformidad con las normas vigentes; atender las peticiones, quejas y recursos; realizar la facturación de los servicios, generando los documentos físicos y el trámite de entrega de las facturas a los suscriptores y/o usuarios; encargarse de la gestión comercial y administrativa, contratando personal idóneo para el cumplimiento del objeto del contrato; cobro y recuperación de cartera; gestionar el reporte de información requerida en el sistema SUI de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios»²⁵.

- En la cláusula séptima de dicho convenio, las partes acordaron que la ejecución del contrato se asimilaba legalmente a un contrato en cuentas en participación y determinaron que, para esos efectos, ESPUMA, asumiría la calidad de partícipe gestor como socio operador supervisor, y URBES, el de partícipe oculto como socio operador especializado:

²⁵ Expediente físico. Anexo 2. Folios 331 a 335



«CLÁUSULA SÉPTIMA.- DERECHOS ECONÓMICOS DE LAS PARTES.

Las partes acuerdan que para efectos de determinar los derechos económicos de cada uno de los miembros que forman parte del presente Convenio, la ejecución del mismo se asimila legalmente a un Contrato de Cuentas en Participación, de conformidad con lo reglamentado en los artículos 507 al 514 del Código de Comercio. Con base en la reglamentación citada y acogida para determinar los derechos económicos, quien asume la calidad de PARTICIPE GESTOR, es el SOCIO PRESTADOR SUPERVISOR, y la calidad de PARTICIPE OCULTO, la asume el SOCIO OPERADOR ESPECIALIZADO, en virtud de que la actividad de FACTURACIÓN Y RECAUDO la ejerce el SOCIO PRESTADOR SUPERVISOR, quien estará obligado a transferir la participación que le corresponde al Partícipe Oculto, de conformidad con las siguientes condiciones:

1. Los derechos económicos de las partes se mantienen incólumes conforme a las reglas establecidas inicialmente en el proceso licitatorio, la escritura societaria y en el Convenio de Colaboración Empresarial suscrito en el año 2000. En consecuencia, la participación del producto del presente Convenio de Colaboración, pagadera por el SOCIO PRESTADOR SUPERVISOR a favor del SOCIO OPERADOR ESPECIALIZADO, a título de cuenta en participación, equivale al noventa por ciento (90%) del total de los ingresos mensuales Facturados por el SOCIO PRESTADOR SUPERVISOR y que correspondan a la operación de los Servicios Públicos Domiciliarios de Acueducto, Alcantarillado y Aseo. Se hace claridad, que el valor aquí estipulado de ninguna manera representa una remuneración en favor del SOCIO OPERADOR ESPECIALIZADO, sino que representa su participación dentro del ingreso generado por la Operación Conjunta de los Servicios objeto del Presente Convenio. De igual forma, de conformidad con la normatividad de la Autoridad Tributaria Colombiana, el Valor aquí estipulado representa un Costo para el SOCIO PRESTADOR SUPERVISOR y el soporte documental está representado por el presente Convenio de Colaboración Empresarial. (subraya la Sala).
- En la cláusula décima las partes definieron la asunción de los riesgos asociados al contrato, así:

«CLÁUSULA DÉCIMA.- RIESGOS: Cada parte asume el riesgo de las actividades que aporta de manera individual. El SOCIO OPERADOR ESPECIALIZADO asume la totalidad del riesgo que pueda significar para terceros, la ejecución de las labores relacionadas con las actividades operacionales que constituyen su aporte en los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo y las actividades complementarias de los mismos. Lo anterior, sin perjuicio de la fuerza mayor o caso fortuito conforme a la ley. Las partes de común acuerdo definirán dentro de sus labores de gestión de recursos e inversión para atender los riesgos inherentes a la obsolescencia del sistema de acueducto y alcantarillado, defectos estructurales en el mismo o daños por avalanchas o fallas estructurales.»

- ESPUMA presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el periodo 2013, el 23 de abril de 2014, en el que declaró costos de ventas y de prestación de servicios (renglón 49) por valor de \$4.629'410.000²⁶, de los cuales, de acuerdo con certificación del revisor fiscal de la actora, \$4.435.581.140 correspondían a la participación de URBES.
- El revisor fiscal de la sociedad actora expidió el certificado del 27 de mayo de 2016, en el que hizo constar lo siguiente:
 - «9. Que en el marco de ese convenio de colaboración empresarial una de las actividades que se encontraba a cargo de ESPUMA era la de facturar a los usuarios el servicio público y recaudar los pagos hechos por los usuarios.
 10. Que en el periodo comprendido entre el uno de enero de 2013 y el 31 de diciembre del mismo año, ESPUMA recibió pagos por parte de los usuarios de los servicios públicos de acueducto, alcantarillado y aseos en el municipio Mariquita (Tolima) un total de cinco mil doscientos ochenta y dos millones setecientos cincuenta y un mil pesos (5.282'751.000).

²⁶ Expediente físico. Anexo 1. Folio 15.



11. Que el 90% de esos ingresos (cargo fijo y consumo) eran ingresos recibidos por cuenta del tercero EMPRESA DE SERVICIOS URBANOS S.A.S. E.S.P. (URBES SAS ESP) de acuerdo (sic) con lo pactado en el Convenio de Colaboración Empresarial de fecha 30 de diciembre de 2010.
12. Que la suma que le correspondía a URBES como participación en la operación de los servicios públicos de acueducto, alcantarillado y aseo en el municipio de Mariquita durante 2013 era de cuatro mil cuatrocientos treinta y cinco millones quinientos ochenta y un mil ciento cuarenta pesos (4.435'581.140).
13. Que los ingresos señalados se encuentran debidamente registrados en las cuentas 4321, 4322, 432, a folios No. 276 al 298 del libro Mayor y Balance y en el renglón 42 de la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios del año gravable 2013, presentada a través del formulario 110, el 23 de Abril de 2014.
14. Que en virtud del convenio descrito, se realizaron egresos por concepto del Convenio de Colaboración Empresarial, debidamente registrados en el libro en la Contabilidad en la cuenta 24010102 de acuerdo con lo consignado en la siguiente tabla:

(...)²⁷ (subraya la Sala).

- El revisor fiscal de URBES emitió el certificado del 28 de agosto de 2018, en el que consta lo siguiente:

«7. Que, en virtud del Convenio de Colaboración Empresarial suscrito el 30 de diciembre de 2010 URBES S.A.S. E.S.P. recibía un porcentaje de noventa por ciento (90%) del total de los ingresos mensuales facturados a los usuarios de servicios públicos domiciliarios.

(...)

10. Que, del Convenio Empresarial mencionado, entre el 01 de enero de 2013 y 31 de diciembre de 2013 en la vigencia 2013 correspondió a URBES S.A. E.S.P. unos ingresos por valor de cuatro mil cuatrocientos treinta millones cuatrocientos cuarenta y dos mil once pesos (\$4.430.442.011.000) (sic), que se detallan a continuación:

(...)

11. Que los ingresos señalados se encuentran debidamente registrados en las cuenta (sic) 43 Balance y en el renglón 42 "Ingresos brutos operacionales" de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2013, presentada mediante Formulario No. 1104602336814, con adhesivo 91000230252617, el 15 de abril de 2014, en la cual registró unos ingresos brutos por \$5.573.361.000 -de los cuales \$4.430.442.011 correspondían a los ingresos del Convenio de Colaboración Empresarial, pagados por ESPUMA S.A. E.S.P., arriba relacionados-, y un total de deducciones por valor de \$1.429.331.000.

12. Que la declaración inicialmente presentada el 15 de abril de 2014, fue corregida mediante Formulario No. 110463553662 con adhesivo 91000238309774, del 21 de mayo de 2014, en la que se corrigieron los renglones 39, 40, 41 y 44 de ese denuncia tributario, **corrección que no estaba relacionada con los ingresos obtenidos por el Convenio de Colaboración Empresarial.**

13. Que la anterior declaración de corrección fue a su vez corregida mediante Formulario No. 1104606206323 con adhesivo 91000362681001, presentado el 10 de junio de 2018, mediante el cual aumentó el valor de ingresos brutos a \$5.611.861.000 y se disminuyó el valor total de las deducciones a \$1.381.900.000, con ocasión de la disminución del valor de los gastos operacionales de administración (renglón 52), **corrección que no estaba relacionada con los ingresos provenientes del Convenio de Colaboración Empresarial**»²⁸ (subraya la Sala).

²⁷ Expediente físico. Anexo 3. Folio 516.

²⁸ Expediente físico. Cuaderno 1. Folios 174 a 175.



- La autoridad tributaria también fiscalizó la sociedad URBES. En dicho trámite, fue aportado el certificado del revisor fiscal de ESPUMA del 15 de marzo de 2016, en el que indica que se «se anexa relación detallada de las transacciones económicas realizadas con el operador (URBES)». En dicho anexo se relacionan los pagos que mensualmente realizó la sociedad demandante a su contraparte que, en total, equivale a \$4.430'442.011²⁹.
- El anterior proceso, finalizó con Auto de Archivo Nro. 322402016001391 del 6 de julio de 2016, en virtud de la corrección presentada, en la cual se mantuvo el valor declarado por ingresos brutos operacionales, disminuyendo únicamente los gastos operacionales de administración a \$1.199'991.000³⁰.

En criterio de la Sala, lo anterior permite concluir que el contrato celebrado entre ESPUMA y URBES se enmarca en el concepto de colaboración empresarial porque: *i)* las partes conservan su individualidad jurídica, comoquiera que no fue creada una nueva persona jurídica que ejecutara el objeto del contrato; *ii)* existe unidad de propósito, que se concretaba en la prestación del servicio público domiciliario de acueducto, alcantarillado y aseo en el municipio de Mariquita; *iii)* a estos efectos, se pactó la participación de cada una de las partes; y *iv)* se determinó la distribución de los resultados, pues se acordó que URBES recibiría el 90% de la facturación realizada por ESPUMA a los usuarios del servicio, suma reconocida por URBES como ingreso operacional e incluida en su declaración de renta, según certificado del revisor fiscal de URBES.

Se destaca que, en la cláusula séptima del convenio (antes transcrita) se plasmó la voluntad contractual de la forma jurídica que revestiría el contrato de colaboración empresarial (género); es así como se determinó que los derechos económicos derivados de su ejecución se asimilarían al tipo contractual de cuentas en participación. Tanto es así que para estos efectos, pactaron que se entendería que ESPUMA actuaría como socio gestor y URBES como socio inactivo. Ahora, el hecho de que URBES no permaneciera oculto, no desnaturalizaba el contrato de cuentas en participación en tanto que la propia ley que regula esta figura prevé esta posibilidad al consagrar una consecuencia para cuando se devela el partícipe oculto, lo cual se encuentra previsto en el artículo 511 del Código de Comercio, según el cual, en este evento, el socio inactivo asume responsabilidad solidaria y no limitada, como ocurría en el supuesto de permanecer oculto.

Igualmente, se advierte que, antes de entrar en vigencia el actual artículo 18 del Estatuto Tributario, la Sección había precisado que pactar una distribución sobre ingresos y no sobre la utilidad no desnaturalizaba el contrato pues afirmar lo contrario atentaría contra el principio de la autonomía de la voluntad³¹:

«En el presente caso los particulares en ejercicio de la autonomía de la voluntad celebraron verbalmente un contrato de cuentas en participación, en el que acordaron la distribución entre los partícipes, de los ingresos en el momento de percibirlos. En cuanto a la forma de reparto, que si bien no corresponde a la definición que de esta clase de contrato hace el artículo 507 del Código de Comercio, no hay impedimento legal para ello, al no tener el carácter de norma orden público pues regula un tema de estricto derecho privado, no está involucrado el interés

²⁹ Expediente físico. CD visible a folio 252. PDF denominado «2019-06-27- (2)». Páginas 116 a 118.

³⁰ Expediente físico. CD visible a folio 252. PDF denominado «2019-06-27 (4)». Páginas 74 a 82.

³¹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 13724. Sentencia del 1 de abril de 2004. CP: María Inés Ortiz Barbosa



general ni establece cláusula alguna que contenga disposiciones tributarias por cuyo cumplimiento debe velar la DIAN».

Tras lo anterior, advierte la Sala que en la actuación administrativa el rechazo no se sustentó en el desconocimiento del contrato de colaboración, sino en la ausencia de un soporte idóneo, en los términos previstos en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario. Es así como la propia DIAN reconoció, en reiteradas ocasiones, la existencia del contrato. Obsérvese que en la Liquidación Oficial de Revisión se señaló:

«En el aparte de consideraciones del Despacho del presente documento se elaboró cuadro donde se observan las diferencias del contrato de cuentas en participación que nos ocupa, comparado con los artículos del Código de Comercio, y se concluyó que las principales diferencias están dadas precisamente en que no se distribuyen utilidades sino ingresos y que los dos partícipes son gestores, en este contrato no existes socios ocultos. Estas circunstancias no hacen perder la calidad al contrato de cuentas en participación, simplemente lo alejan parcialmente de lo expresado en los artículos 507 al 514 del Código de Comercio, pero no existe impedimento legal para que los partícipes pacten condiciones diferentes a las planteadas en la norma, adicionalmente la DIAN no tiene la potestad legal de desvirtuar un contrato entre particulares, de tratar de hacerlo se estaría atentando contra el principio de autonomía de la voluntad»³² (subraya y resalta la Sala).

En el mismo acto administrativo, señalo la DIAN:

Si bien es cierto que en el requerimiento especial se mencionan estos argumentos (la distribución de ingresos y la ausencia de un socio oculto), también lo es que el punto central del rechazo de los costos por valor de \$4.435.581.139 no está dado por el desconocimiento del contrato de cuentas en participación, sino por la falta de soportes idóneos de carácter interno y externo que respalden la contabilidad y reflejen en forma fidedigna los hechos económicos, y la norma fiscal que se considera violada es el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, no es admitido fiscalmente que los registros contables de basen en cálculos, prorrateos o porcentajes de estimación como lo hizo el investigado, para poder rendir información detallada a través del SUI a la Superintendencia de Servicios Públicos, carece de soportes tanto internos como externos para demostrar que el detalle de los valores registrados en su contabilidad en la cuenta de costos en cabeza de URBES son reales, situación reconocida en varias oportunidades tanto por el contribuyente como por el revisor fiscal de la empresa investigada y reiterada de igual forma en la respuesta al requerimiento especial»³³ (paréntesis y subraya y resalta la Sala).

De igual forma ocurrió en la Resolución 007334 del 26 de septiembre de 2017, que decidió el recurso de reconsideración, donde la DIAN precisó:

«En este punto es necesario recordar al recurrente que la modificación propuesta a la Liquidación Privada del Impuesto a la renta por el año gravable 2013 del contribuyente EMPRESA DE SERVICIOS PÚBLICOS DE MARIQUITA S.A. E.S.P. ESPUMA, se soporta en la ausencia de los documentos soporte exigidos por la legislación tributaria de manera precisa para el reconocimiento de los costos en los artículos 771-2 y 617 del Estatuto Tributario.

De manera que el hecho referido al reparto de utilidades o ingresos, o al momento en que se distribuyeron las utilidades o las pérdidas, sea a la sombra de un contrato de cuentas en participación o de colaboración empresarial, no es objeto esencial de la discusión y pierde relevancia cuando se revisan en forma integral los argumentos y posturas que conforman los antecedentes.

Cualquiera que sea la figura utilizada, lo cierto es que los costos - que como se advirtió arriba resultan inherentes a la operación y no a la parte de gestión y administrativa propia del contribuyente - necesariamente deben estar soportadas en las facturas que le dan lugar. Por

³² Expediente físico. Cuaderno 1. Folio 31.

³³ *Ibidem*.



lo tanto, no hay pertinencia en cuanto a la citación de la Sentencia 13724 del 1 de abril de 2004, cuyo Ponente es la Magistrada María Inés Ortiz Barbosa (...)»³⁴ (subraya la Sala).

En la misma oportunidad se concluyó:

«Se debe prestar especial al hecho (sic) - varias veces resaltado - de que el rechazo de los costos de venta proviene de pagos asociados a más de 70 cuentas contables relacionadas en el reverso del folio 557 que por su esencia provienen de la operación normal y desarrollo de la actividad. **No provienen del reparto de utilidades al socio oculto. La DIAN no exige factura sobre el reparto de utilidades. Exige factura de los costos extractados de los mismos libros y auxiliares contables del mismo contribuyente**»³⁵ (negrilla del original y subrayado de la Sala).

También se señaló:

«Tal y como se señaló con anterioridad, en el presente caso no hay duda que la discusión central es un solo hecho - unívoco - la improcedencia de los costos declarados por parte del Contribuyente EMPRESA DE SERVICIOS PÚBLICOS DE MARIQUITA S.A. E.S.P. ESPUMA, al no estar debidamente soportados de conformidad con el artículo 771-2 del Estatuto Tributario al considerar por parte del contribuyente que es suficiente como soporte de los costos declarados, la certificación del Revisor Fiscal respecto de una relación contractual con la EMPRESA DE SERVICIOS URBANOS S.A.S. E.S.P. URBES»³⁶ (subraya la Sala).

Con base en lo anterior, aunque es cierto que la autoridad tributaria sostuvo en la oposición a la demanda que entre ESPUMA y URBES mediaba un contrato de prestación de servicios, esto no fue el fundamento de los actos demandados, como consta en los mismos. Ahora que, si bien cada parte prestó servicios, esto fue respecto de los usuarios del servicio público y no entre las mismas partes, el destinatario de los servicios prestados por ambas compañías eran los usuarios del servicio de aseo, acueducto y alcantarillado.

Tras lo anterior, debe tenerse en cuenta que los costos reclamados por ESPUMA corresponden a la participación de URBES en la ejecución del contrato de colaboración empresarial y no los costos asociados a la prestación del servicio público (sueldos personal mariquita, transportes urbanos, entre otros), lo cual fue plenamente probado en el plenario con: i) el certificado del revisor fiscal de ESPUMA, aportado al trámite administrativo adelantado en su contra, del 27 de mayo de 2016; ii) el certificado del revisor fiscal de URBES, aportado con la reforma de la demanda, del 28 de agosto de 2018; iii) el certificado del revisor fiscal de la actora, aportado al procedimiento de fiscalización contra URBES, del 15 de marzo de 2016; iv) las cláusulas del contrato de colaboración empresarial del 30 de diciembre de 2010 y v) el auto de Archivo Nro. 322402016001391 del 6 de julio de 2016 que dio fin al trámite de fiscalización adelantado contra URBES sin que fueran modificados los ingresos declarados por esa empresa por el año gravable 2013.

Entonces, comoquiera que, al amparo del contrato de colaboración empresarial, la actora declaró la totalidad del ingreso, asociándole como costo la participación de URBES, misma sobre la cual esta sociedad tributó. Desconocer los costos, como lo pretende la Administración, manteniendo el cien por ciento (100%) del ingreso del contrato de colaboración en cabeza de la actora, conllevaría a una indiscutible doble

³⁴ Expediente físico. Cuaderno 1. Folio 43.

³⁵ Expediente físico. Cuaderno 1. Folio 44.

³⁶ Expediente físico. Cuaderno 1. Folio 42.



tributación por un mismo hecho económico en tanto URBES también tributó sobre el 90% de los ingresos que le correspondían, como fue probado en el proceso.

De otro lado, se pone de presente que la DIAN cuestionó en los actos acusados que ESPUMA registrara el costo en la cuenta 75 a nombre de URBES y a su vez registrara en las subcuentas conceptos tales como: 75050101 sueldos personal mariquita \$300.034.849; cuenta 75103701 transportes urbanos \$591.717.695, entre otros, sin tener ningún soporte interno o externo de dichos costos. Para justificar ese tratamiento, la actora, en sede administrativa, explicó que se hacía de esa manera para efectos informativos, pues era la responsable de reportarle información detallada a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios. Para la Sala, esa justificación resulta acorde con las pruebas aportadas, en tanto, de acuerdo con la cláusula sexta del convenio, era responsabilidad de ESPUMA *«gestionar el reporte de información requerida en los formatos y/o formularios dispuestos en el Sistema Único de Información (SUI), a través de los aplicativos dispuestos en la página web destinada por la Superintendencia de Servicios Públicos Domicilios para tal fin (...)»*.

Se insiste en que los costos reclamados por ESPUMA corresponden al pago efectuado a URBES de su participación y no a los conceptos previstos en esas subcuentas que, como lo explicó el demandante, era para efectos meramente informativos.

En hilo con lo anterior, la apelante también cuestionó que la actora registró en su contabilidad el total de la facturación del servicio público como ingresos propios y no como ingresos recibidos para terceros. No obstante, para la Sala este hecho no es determinante en el caso bajo examen porque la contabilidad llevada por la demandante, junto con los demás elementos de prueba que obran en el proceso, dan cuenta de que la erogación en disputa correspondió a la participación de la otra parte del acuerdo de colaboración empresarial. Entonces, en la medida que la actora había registrado el total de la operación en la contabilidad, procedía el reconocimiento del costo. Además, la norma que impone la obligación a los partícipes de los contratos de colaboración empresarial de registrar como propios únicamente los ingresos que correspondan a la participación en el negocio (artículo 20 de la Ley 1819 de 2016) no estaba vigente para el periodo fiscalizado.

Ahora bien, aduce la apelante que, ESPUMA y URBES tenían prohibido asociarse mediante un contrato de colaboración empresarial para prestar los servicios públicos de aseo, alcantarillado y acueducto, porque así lo indicó la Sala de Consulta y Servicio Civil en el concepto del 26 de octubre de 2016. Al respecto, se observa que dicho concepto no indicó que las empresas de servicios públicos domiciliarios no puedan celebrar contratos de colaboración empresarial. Por el contrario, reconoce esta posibilidad al señalar que *«(...) si una empresa de servicios públicos no tiene los medios requeridos para prestar todos o algunos de los servicios que forman parte de su objeto social, debería adoptar alguna de las alternativas que la ley le permite en estos eventos, tales como (...) asociarse (mediante consorcios, uniones temporales u otros "joint Venture")»*.

Finalmente advierte la Sala que, los actos acusados rechazaron costos por valor de \$4.435'581.000, suma certificada por el revisor de la parte actora como la participación de URBES en la operación de los servicios públicos de acueducto, alcantarillado y aseo en el municipio de Mariquita durante 2013; sin embargo, esta última compañía, beneficiaria del ingreso, certifica que su participación fue de \$4.430'442.000, lo que arroja una diferencia de \$5.139.000, la cual no será



aceptada. En consecuencia, la Sala reconocerá como costo de ESPUMA únicamente el valor que fue declarado por URBES como ingreso (\$4.430'442.000).

Por lo anterior, la Sala modificará la sentencia de primera instancia para declarar la nulidad parcial de los actos administrativos y así mantener el rechazo de la suma de \$5'139.000, sobre la cual procedería la sanción por inexactitud. Se destaca que no existe una diferencia de criterios porque el rechazo no tiene fundamento en la interpretación de una norma jurídica.

Por lo anterior, la Sala procederá a liquidar nuevamente el impuesto a cargo de la demandante por el año gravable 2013, para lo cual se tendrá como referencia la información contenida en la declaración fiscalizada, la liquidación oficial de revisión y la resolución que decidió el recurso de reconsideración, así:

| CONCEPTO | DECLARACIÓN | LIQUIDACIÓN OFICIAL | LIQUIDACIÓN CONSEJO DE ESTADO |
|---|----------------------|----------------------|-------------------------------|
| Total costos y gastos de nómina | 101.530.000 | 101.530.000 | 101.530.000 |
| Aportes al sistema de seguridad social | 26.585.000 | 26.585.000 | 26.585.000 |
| Aportes al SENA, ICBF, cajas de compensación familiar | 5.341.000 | 5.341.000 | 5.341.000 |
| Efectivo, bonos, otras inversiones | 34.017.000 | 34.017.000 | 34.017.000 |
| Cuentas por cobrar | 2.733.320.000 | 2.733.320.000 | 2.733.320.000 |
| Activos fijos | 16.767.000 | 16.767.000 | 16.767.000 |
| Total patrimonio bruto | 2.784.104.000 | 2.784.104.000 | 2.784.104.000 |
| Pasivos | 2.425.239.000 | 2.425.239.000 | 2.425.239.000 |
| Total patrimonio líquido | 358.865.000 | 358.865.000 | 358.865.000 |
| Ingresos brutos operacionales | 5.282.751.000 | 5.282.751.000 | 5.282.751.000 |
| Ingresos brutos no operacionales | 0 | 0 | 0 |
| Intereses y rendimientos financieros | 123.573.000 | 123.573.000 | 123.573.000 |
| Total ingresos brutos | 5.406.324.000 | 5.406.324.000 | 5.406.324.000 |
| Devoluciones, rebajas y descuentos en ventas | 49.052.000 | 49.052.000 | 49.052.000 |
| Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia | 4.000 | 4.000 | 4.000 |
| Total ingresos netos | 5.357.268.000 | 5.357.268.000 | 5.357.268.000 |
| Costo de ventas | 4.629.410.000 | 193.829.000 | 4.624.271.000 |
| Otros costos | 0 | 0 | 0 |
| Total costos | 4.629.410.000 | 193.829.000 | 4.624.271.000 |
| Gastos operacionales de administración | 544.090.000 | 544.090.000 | 544.090.000 |
| Otras deducciones | 3.397.000 | 3.397.000 | 3.397.000 |
| Total deducciones | 547.487.000 | 547.487.000 | 547.487.000 |
| Renta líquida ordinaria del ejercicio | 180.371.000 | 4.615.952.000 | 185.510.000 |
| Renta líquida | 180.371.000 | 4.615.952.000 | 185.510.000 |
| Renta líquida gravable | 180.371.000 | 4.615.952.000 | 185.510.000 |
| Impuesto sobre la renta gravable (tarifa 25%) | 45.093.000 | 1.153.988.000 | 46.378.000 |
| Impuesto neto de renta | 45.093.000 | 1.153.988.000 | 46.378.000 |
| Total impuesto a cargo | 45.093.000 | 1.153.988.000 | 46.378.000 |
| Anticipo renta por el año gravable 2012 | 12.386.000 | 12.386.000 | 12.386.000 |
| Otras retenciones | 31.406.000 | 31.406.000 | 31.406.000 |
| Total retenciones año gravable 2012 | 31.406.000 | 31.406.000 | 31.406.000 |
| Anticipo renta por el año gravable 2013 | 0 | 0 | 0 |
| Saldo a pagar por impuesto | 1.301.000 | 1.110.196.000 | 2.586.000 |
| Sanciones (100%) | 0 | 1.108.895.000 | 1.285.000 |
| Total saldo a pagar | 1.301.000 | 2.884.428.000 | 3.871.000 |
| Total saldo a favor | 0 | 0 | 0 |

Con base en la anterior liquidación, el restablecimiento del derecho procedente es reducir el valor a pagar por impuesto a \$2'586.000 y disminuir la sanción por inexactitud a \$1'285.000, equivalente al 100% del mayor valor del tributo, para un saldo total a pagar de \$3'871.000.

Finalmente, la apelante argumentó que no procedía la condena en costas porque no se demostró su causación, según lo exige el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y, en concordancia, el artículo 365 del Código General del Proceso. Al respecto, se



observa que, en efecto, en el expediente no obra prueba de la causación de las costas procesales.

El *a quo* indicó que la condena en costas, en la versión original del artículo 188 de la Ley 1437 de 2011, procede de forma objetiva en contra de la parte vencida. Sin embargo, esta postura desconoce que el artículo 365 del Código General del Proceso exige la demostración de su causación, requisito que no se cumplió en este caso.

Por lo anterior, prospera este cargo de la apelación.

Tampoco se condenará en costas en esta instancia en tanto no obra prueba de su causación.

A modo de conclusión, la Sala modificará la sentencia apelada, para declarar la nulidad parcial de los actos acusados.

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

FALLA

1. **Modificar** la sentencia de primera instancia proferida por el Tribunal Administrativo del Tolima el 9 de septiembre de 2021 y en su lugar se dispone:

***Declarar** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 092412016000016 del 31 de octubre de 2016 y de la Resolución Nro. 007334 del 26 de septiembre de 2017, por los motivos expuestos en esta providencia.*

*A título de restablecimiento del derecho, **reducir** el valor de los costos rechazados a \$5'139.000, **determinar** un valor a pagar por impuesto de \$2'586.000, **disminuir** la sanción por inexactitud a \$1'285.000 y **declarar** un saldo a pagar a cargo de ESPUMA por el año 2013 de \$3'871.000.*

2. Sin condena en costas.

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

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

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Salvamento de voto parcial

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO