

SERVICIOS PUBLICOS DOMICILIARIOS – Contrato de prestación de servicios –Ley 142 de 1994 – Tarifa

En efecto, según el artículo 88 de la Ley 142 de 1994, todos los prestadores de los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo deben someterse al régimen tarifario definido para cada sector. A su vez, el artículo 31 de la Ley 142 de 1994, vigente para el año gravable en discusión, disponía que: «Los contratos que celebren las entidades estatales que prestan los servicios públicos a los que se refiere esta Ley, y que tengan por objeto la prestación de esos servicios, se regirán por el parágrafo 1 del artículo 32 de la Ley 80 de 1993 y por la presente Ley, salvo en lo que la presente Ley disponga otra cosa». La norma en mención fue modificada por la Ley 689 de 2001, para precisar que: «Los contratos que celebren las entidades estatales que prestan los servicios públicos a los que se refiere esta ley no estarán sujetos a las disposiciones del Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, salvo en lo que la presente ley disponga otra cosa.» En consecuencia, este contrato se rige por la Ley 142 de 1994 en lo que ella prevea, y por las normas comerciales y civiles en lo que no conste en dicha Ley. Ahora bien, la tarifa es el precio que cobra el ente prestador del servicio al usuario, a cambio de la prestación del mismo. Este cobro se realiza a través de la factura que emite el ente prestador o la empresa con quien tenga la empresa de aseo algún contrato de facturación conjunta.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., doce (12) de septiembre de dos mil trece (2013)

Radicación número: 13001-23-31-000-2004-00557-01(19116)

Actor: CONSORCIO LIME CARTAGENA SOCIEDAD DE HECHO

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 27 de mayo de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar, mediante la cual negó las pretensiones de la demanda.

Dispuso la sentencia apelada:

“PRIMERO: DECLÁRASE probada la excepción de hecho nuevo no alegado en sede administrativa respecto de las pretensiones alegadas en la corrección y adición de la demanda presentada por el CONSORCIO LIME CARTAGENA SOCIEDAD DE HECHO en contra de la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN, en consecuencia, DENIEGÁNSE dichas pretensiones, de conformidad con las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.”

SEGUNDO: DENIEGÁNSE las demás pretensiones de la demanda instaurada por CONSORCIO LIME CARTAGENA SOCIEDAD DE HECHO en contra de la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN, de conformidad con las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia”.

ANTECEDENTES

Mediante convenio consorcial del 9 de junio de 1993, las sociedades comerciales IMPSA S.A, con domicilio en Mendoza, Argentina¹ y LIMPIEZA INTEGRAL Y MANTENIMIENTOS ESPECIALES S.A E.S.P. “LIME” crearon el consorcio denominado “CONSORCIO LIME CARTAGENA”, con la finalidad de presentar una propuesta conjunta a la Alcaldía de Cartagena de Indias para la prestación del servicio de aseo urbano: barrido, recolección, transporte, y disposición final de basuras, así como la ejecución del contrato respectivo, en caso de resultar favorecidos con la adjudicación.

Se estipuló en el mismo acto que los consorciados asumían responsabilidad mancomunada, ilimitada y solidaria frente a la Alcaldía Distrital de Cartagena, en desarrollo del objeto del consorcio y sin consideración a la participación que cada integrante tuviera en éste. Se acordó también nombrar como representante del consorcio a “LIME,” a través de su representante legal, para ejecutar los actos descritos².

En adición al convenio consorcial, el 21 de agosto de 1996, los miembros del consorcio acordaron operar como **sociedad de hecho**³.

Mediante Resolución 2071 del 13 de agosto de 1993, el Alcalde Mayor de Cartagena adjudicó a las sociedades IMPSA y LIME, bajo la modalidad de consorcio, el contrato para la prestación del servicio de aseo urbano en zonas predeterminadas.

El contrato de prestación del servicio de aseo se celebró el 2 de noviembre de 1993. El 13 de octubre de 1997, las partes suscribieron un acuerdo modificadorio al referido contrato, conforme con el cual, como retribución por la prestación del

¹ Y con sucursal en Colombia, denominada IMPSA DE COLOMBIA

² Folios 74 a 76 c.ppal 2

³ Folio 79 c. de a. 1

servicio de aseo urbano, el Consorcio recibirá el cincuenta y ocho por ciento (58%) de la recaudación mensual que haga la ELECTRIFICADORA DE BOLÍVAR S.A. E.S.P. o quien haga sus veces, por concepto del cobro tarifario⁴.

Además, en el acuerdo modificatorio se señaló que esta retribución es la única contraprestación a que tiene derecho el Consorcio por el cumplimiento de sus obligaciones contractuales tanto comerciales como operativas; que una vez vencido el plazo del contrato, el Consorcio conserva el derecho a recuperar la cartera derivada de dicha prestación, a partir del 1º de septiembre de 1997 y que EL CONTRATISTA (el Consorcio) se obliga a prestar el servicio de aseo urbano a todo usuario facturado por ese concepto y en todas las zonas de expansión limítrofes con las áreas predeterminadas en el contrato, siempre y cuando sea física y técnicamente factible.

En el mismo contrato se dejó constancia⁵ (cláusula décimaquinta) de que el Distrito Turístico y Cultural de Cartagena de Indias celebró un convenio con la Electrificadora de Bolívar, (hoy ELECTROCOSTA S.A E.S.P) en virtud del cual esta empresa asumirá la facturación y recaudo a los usuarios, de las tarifas por concepto de la prestación de los servicios de aseo urbano y de energía. Los recursos recaudados serán consignados en una fiducia destinada exclusivamente a atender los pagos a favor de los contratistas.

El 10 de octubre de 1997, los consorcios LIME CARTAGENA (en sociedad de hecho) y CIUDAD LIMPIA suscribieron un acta de acuerdo con la finalidad de definir la distribución del porcentaje que les corresponde a cada uno de los consorcios responsables de la prestación del servicio de aseo urbano, así⁶: del total del recaudo obtenido por la prestación del servicio de aseo urbano en la ciudad de Cartagena de Indias, le corresponde al CONSORCIO LIME CARTAGENA una proporción del 58% y al consorcio CIUDAD LIMPIA una proporción del 42%.

El 10 de abril de 2001, la sociedad de hecho CONSORCIO LIME CARTAGENA presentó la declaración de renta y complementarios correspondiente al año

⁴ Folio 95 c. a. 1

⁵ Folio 84 (vuelto) c. de a. 1

⁶ Folio 101 c. de a. 1

gravable 2000, en la que reflejó una pérdida fiscal de \$1.061.608.000 y declaró por renta presuntiva.

Previo requerimiento especial del 16 de junio de 2003, y la respuesta de la contribuyente, del 17 de diciembre de 2003, la Administración profirió la Liquidación Oficial de Revisión 060642003000012⁷, para modificar la declaración de renta en mención en el sentido de adicionar ingresos por ventas brutas, con base en las sumas que la Electrificadora de la Costa Atlántica "ELECTROCOSTA" facturó por concepto de servicio de aseo, pues el Consorcio había declarado solo los ingresos efectivamente recaudados. A su vez, modificó las deducciones, determinó una pérdida líquida de cero y mantuvo como renta líquida gravable, el valor de la renta presuntiva.

El actor prescindió del recurso de reconsideración, con base en el artículo 720 [par] del Estatuto Tributario.

DEMANDA

La sociedad de hecho CONSORCIO LIME CARTAGENA, debidamente facultada por cada miembro del consorcio y a su vez socio de hecho, en ejercicio de la acción establecida en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, pidió que se declare la nulidad del Requerimiento Especial 060632003000012 del 16 de junio de 2003 y la Liquidación Oficial de Revisión 060642003000012 del 17 de diciembre de 2003.

A título de restablecimiento del derecho, solicitó que se declare en firme la declaración de renta presentada por el año gravable 2000.

En escrito de corrección de la demanda⁸ solicitó se declare que el CONSORCIO LIME CARTAGENA generó una pérdida fiscal de \$1.061.608.000 en la declaración de renta del año gravable 2000 y, como consecuencia, se declare que ésta podrá ser compensada con las rentas líquidas que obtenga la demandante dentro de los cinco (5) años siguientes a aquél en que quede ejecutoriada la sentencia.

⁷ En la visita de inspección practicada, la DIAN estableció que el la actora contabilizó los ingresos efectivamente pagados mas no los causados.

⁸ Folio 112 c. de a. 1

Citó como violadas las siguientes normas:

- Artículo 227 de la Constitución Política.
- Artículos 26, 27, 28, 147, 553, 742, 743 y 746 del Estatuto Tributario
- Ley 142 de 1994.
- Ley 80 de 1993
- Artículos 1602, 1618, 1620 y 1624 del Código Civil.

El concepto de la violación se sintetiza así:

El punto en discusión se centra en la glosa de la Administración respecto a la cláusula del acuerdo modificatorio del contrato celebrado el 2 de noviembre de 1993 con la Alcaldía Mayor del Distrito Turístico de Cartagena de Indias, para la prestación de servicios de aseo urbano. La cláusula en mención señala:

*“CLÁUSULA DÉCIMA CUARTA: Como **retribución** por la prestación del servicio de aseo urbano, el contratista, a partir del 1º de septiembre de 1997, recibirá el cincuenta y ocho por ciento (**58%**) de la **recaudación mensual** que haga la ELECTRIFICADORA DE BOLÍVAR S.A E.S.P., o quien haga sus veces, por concepto del cobro tarifario a los usuarios beneficiarios del servicio de aseo urbano.*

*Esta retribución es la **única contraprestación** a que tiene derecho el CONTRATISTA por el incumplimiento de sus obligaciones contractuales tanto comerciales como operativas.*

*Una vez vencido el plazo de prestación de los Servicios de Aseo Urbano estipulado en el comando original, EL CONTRATISTA, conservará el derecho a **recuperar la cartera derivada de dicha prestación**, a partir del 1 de septiembre de 1997”.*

De la lectura de la cláusula anterior se evidencia que la contraprestación que recibió la sociedad **es un porcentaje del recaudo** que efectúe la Electrificadora de Bolívar S.A. E.S.P. (hoy ELECTROCOSTA S.A E.S.P. y no un porcentaje sobre el total de la facturación que emita esta misma entidad.

No obstante, la DIAN considera que *“los ingresos causados y declarados en el periodo fiscal de 2000, deben estar constituidos **por la totalidad de la facturación** expedida por la Electrificadora de la Costa Atlántica S.A. E.S.P....”.* Por lo tanto, entiende que el Consorcio omitió ingresos porque no contabilizó la totalidad del valor facturado y declaró solamente con base en el valor recaudado.

La pretensión de la DIAN en el sentido de exigir que LIME debió declarar el 58% de los ingresos facturados por ELECTROCOSTA S.A. E.S.P., y no de los ingresos efectivamente recaudados, es arbitraria porque confunde la facturación con el recaudo.

Así, resulta evidente que la actora tiene derecho sobre el 58% de la suma que resulta de la recaudación efectuada por ELECTROCOSTA, pero no sobre las sumas que se originen en la facturación, ya que éstas pueden no recaudarse.

Contrario a lo afirmado por la DIAN, el acuerdo celebrado entre el Distrito Turístico y Cultural de Cartagena de Indias y el Consorcio Lime Cartagena no es un convenio entre particulares. Lo anterior, por la naturaleza pública del Distrito Turístico y Cultural de Cartagena de Indias y por el hecho de que el mismo contrato incorpora cláusulas excepcionales que no se pactan en los contratos entre particulares.

Por consiguiente, es infundada la aseveración de que la cláusula sobre la remuneración del Consorcio es violatoria de lo estipulado por el artículo 553 del Estatuto Tributario, que dispone que los convenios sobre impuestos, entre particulares, no son oponibles al fisco.

Adicionalmente, los artículos 146 y 147 de la Ley 142 de 1994 prevén que el servicio público domiciliario de aseo se recauda obligatoriamente con otros servicios públicos domiciliarios. No obstante, la DIAN pretende que este servicio se facture en forma separada para causar el impuesto sobre la totalidad del servicio.

Así, se hace evidente que fue la ley la que dispuso que el servicio público de aseo fuera facturado conjuntamente con otros servicios públicos domiciliarios, y, adicionalmente, que éste no podría ser pagado independientemente de los demás servicios. Lo anterior corrobora la imposibilidad jurídica de emitir factura de aseo en forma individual y contabilizar el ingreso con base en tal hecho.

Si lo que pretendía la Administración era determinar la renta líquida del Consorcio debió tomar los ingresos efectivamente percibidos, es decir, los efectivamente recaudados producto del referido contrato y no como lo plantea la DIAN cuando

señala que: “...los ingresos causados y declarados en el periodo fiscal de 2000, deben estar constituidos por la totalidad de la facturación expedida por la *Electrificadora de la Costa Atlántica S.A. E.S.P.*”.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones del actor. Los fundamentos de oposición se resumen así:

Excepción de falta de legitimación por activa – Indebida representación de la parte demandante.

El poder conferido por la sociedad IMPSA S.A, a través del primer suplente del representante legal, no tiene validez por cuanto para que este cargo ejerza sus facultades de representación es necesario que se otorgue poder especial, documento que no se encuentra en el expediente. Al no demostrarse la personería adjetiva, existe una inepta demanda que implica un fallo inhibitorio.

En cuanto al fondo del asunto señaló:

La posición de la DIAN no es arbitraria, pues lo pactado en el contrato es contrario a lo establecido en las normas tributarias, que resultan de obligatorio cumplimiento.

El documento que da origen a los ingresos que debe declarar el Consorcio no es el contrato, sino la factura que expide ELECTROCOSTA, que sirve de soporte de los ingresos, costos y deducciones.

La factura constituye el título ejecutivo y su expedición la puede efectuar la misma empresa u otra, previa celebración de un convenio para facturar de manera conjunta los servicios públicos, tal como acontece en el caso concreto, donde la facturación es adelantada por ELECTROCOSTA, lo cual no quiere decir, como lo sostiene el actor, que la titularidad del derecho incorporado en la factura la tenga dicha entidad.

El Consorcio Lime Cartagena es el titular del derecho que incorpora la factura. Adicionalmente, es quien presta el servicio; por ello, bien puede ejecutar las acciones de cobro y recaudo de cartera, o dejar que la empresa que factura ejecute las acciones de cobro. Por el hecho de que Electrocosta S.A., sea quien preste el servicio de facturación y goce de la tenencia de la factura, no quiere decir que sea el titular del derecho incorporado en la factura y que, por tal motivo, el Consorcio pierda el derecho a exigir el cobro de lo que se le adeuda por el servicio de aseo.

Si la posición del actor fuera cierta, el contrato suscrito entre Electrocosta y la Alcaldía de Cartagena no tendría ningún efecto entre las partes y bien podría Electrocosta S.A. enriquecerse ilícitamente ya que se apropiaría de los dineros de un servicio que no prestó y que, por ende, no le pertenecen.

El Consorcio Lime Cartagena tiene la posibilidad de exigir el pago del servicio prestado, a pesar de no ser el tenedor de la factura, por ser el poseedor del derecho que se incorpora. Lo anterior se prueba con el acuerdo modificatorio de 13 de octubre de 1997.

Por otra parte, se debe tener en cuenta que según los artículos 12, 47 y 48 del Decreto 2649 de 1993, en concordancia con el artículo 28 del Estatuto Tributario, se entiende causado un ingreso cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro.

Además, dado que conforme con el Decreto 2649 de 1993, el actor está obligado a llevar la contabilidad por el sistema de causación, debe registrar contablemente sus ingresos y declararlos una vez haya surgido el derecho a exigir su pago, esto es, cuando se ha prestado el servicio de aseo y recolección de basuras.

Así, según el artículo 28 del Estatuto Tributario, el ingreso se entiende causado desde el momento en que nace el derecho a exigir su pago, motivo por el cual debe contabilizarse en el año o periodo gravable en que este se causó, aun cuando no se haya hecho efectivo el cobro.

El Consorcio omitió declarar los ingresos facturados, por intermedio de la Electrificadora de la Costa Atlántica E.S.P. (\$17.337.357.439)⁹, a pesar de que son los ingresos que efectivamente se causaron en el periodo.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las súplicas de la demanda. Los fundamentos de la decisión se resumen así:

En los alegatos de conclusión, la DIAN alegó que la demandante presentó hechos nuevos no discutidos en sede administrativa. Concretamente, en la aclaración de la demanda alegó la violación del artículo 147 del Estatuto Tributario, por cuanto, a su juicio, la Administración impidió el acceso al beneficio derivado de la compensación de la pérdida fiscal.

El *a quo* declaró probada la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa, porque el asunto planteado en la adición de la demanda no fue debatido en la vía gubernativa.

En cuanto a la excepción de falta de legitimación por activa propuesta por la demandada, según la cual, para que el primer suplente del representante legal ejerza sus facultades de representación es necesario que se le otorgue poder especial, el *a quo* señaló que no le asiste razón a la DIAN ya que del certificado de existencia y representación legal de IMPSA, no se puede inferir la exigencia manifestada en la excepción propuesta.

En cuanto al fondo del asunto, precisó lo siguiente:

Aunque el contrato entre el actor y el Distrito de Cartagena es estatal, está sujeto a lo que las normas civiles y comerciales estipulen en los aspectos no regulados por la ley de contratación estatal.

En ese sentido, no puede el demandante pretender que si una de las cláusulas pactadas en el contrato contraría el ordenamiento jurídico, se mantenga incólume por el hecho de que una de las partes sea una entidad estatal, ya, que, por el

⁹ Según consta en la respuesta al requerimiento ordinario radicado 03582 del 29 de abril de 2003

contrario, deben ser las entidades administrativas las más preocupadas por el mantenimiento del orden normativo.

Así, aunque en la modificación efectuada al contrato de concesión para la prestación del servicio de aseo urbano en la ciudad de Cartagena de Indias, se haya establecido que la retribución al contrato por la prestación del servicio sería del 58% de la recaudación mensual que efectúe la Electrificadora de Bolívar S.A. E.S.P., por concepto de cobro tarifario a los beneficiarios del referido servicio, en materia tributaria dicha estipulación debe entenderse como lo facturado, pues, de no ser así, se estaría contrariando el Estatuto Tributario.

A través de la factura de energía, ELECTROCOSTA cobra la tarifa por el servicio de aseo urbano. Esta tarifa se materializa en una suma equivalente al 100% por concepto de servicio de aseo. De este porcentaje, le corresponde al Consorcio Lime Cartagena el 58%, lo que quiere decir que la Electrificadora, a través de sus facturas, recauda los valores correspondientes a la prestación del servicio de aseo, facturando el 100% que luego entra a las arcas de las personas jurídicas que prestan el servicio, de acuerdo al porcentaje que corresponda.

El Estatuto Tributario dispone que se entiende causado un ingreso cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro. A su vez, el Decreto 2649 de 1993 señala que los hechos económicos deben ser reconocidos en el período en el cual se realicen y no solamente cuando sea recibido o pagado el efectivo o su equivalente.

Así, aunque en el año 2000 el Consorcio Lime Cartagena no hubiera recibido el total del pago del porcentaje que le correspondía de la factura del recibo de aseo, ello no quiere decir que no se hubiera causado ese ingreso, puesto que la prestación del servicio se llevó a cabo, lo que genera como contraprestación el porcentaje correspondiente de la factura de aseo, equivalente al 58%.

Conforme con lo expuesto, le asiste razón a la DIAN al considerar que la declaración de renta presentada por el año 2000 por el Consorcio Lime Cartagena no tomó en cuenta los ingresos efectivamente causados.

RECURSO DE APELACIÓN

El demandante solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia, y en su lugar, se acceda a las pretensiones de la demanda. Fundamentó el recurso así:

Improcedencia de la excepción de hecho nuevo no alegado en sede administrativa.

Si bien es cierto que la demandante no argumentó ante la Administración la vulneración del artículo 147 del Estatuto Tributario, relativo al derecho a solicitar la compensación de sus pérdidas fiscales declaradas por el año gravable 2000, al plantearse en la demanda hace obligatorio su pronunciamiento por el Tribunal, toda vez que dicha solicitud no implica un debate adicional ante la DIAN.

Dado que la pretensión de firmeza de la declaración privada trae como consecuencia que se declare la pérdida fiscal alegada, surge necesariamente el derecho de la actora para compensarla, como lo permite el artículo 147 del Estatuto Tributario, razón por la cual existe identidad en las pretensiones tanto en sede gubernativa como jurisdiccional.

En la providencia apelada no se identificó debidamente el problema jurídico

La controversia se centra en dilucidar si los ingresos declarados por la actora deben corresponder a la totalidad de la facturación emitida por Electrocosta, por concepto del cobro tarifario a los usuarios beneficiarios del servicio de aseo urbano, o si, por el contrario, prevalece la cláusula décimacuarta del acuerdo modificatorio del contrato suscrito entre el demandante y el Distrito de Cartagena, en la que se especifica que los ingresos que se generan en el contrato corresponden al 58% de la recaudación efectuada por Electrocosta. En consecuencia, es irrelevante el análisis acerca de la causación del ingreso.

Mediante los actos administrativos demandados, la DIAN rechazó la pérdida fiscal declarada por considerar que la actora omitió ingresos al registrar en la contabilidad el 58% de la recaudación, y, en su lugar, estableció que los ingresos sobre los cuales debió determinar la renta líquida correspondían al 100% de los ingresos facturados por Electrocosta a los usuarios del servicio público de aseo urbano.

La sentencia de primera instancia vulnera los principios de justicia del artículo 363 de la Constitución Política y de prohibición de doble imposición sobre el mismo ingreso.

El argumento del *a quo*, que avala la posición de la Administración, mediante la cual se impone a la demandante la carga de declarar como renta líquida la totalidad de los ingresos facturados por Electrocosta, implica necesariamente discutir el destino del 42% restante de la recaudación efectuada por dicha electrificadora, porcentaje que no es un ingreso del demandante y que implica que éste estaría pagando los tributos en cabeza de un tercero.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

La **demandada** señaló que en segunda instancia el apelante trata de confundir al juzgador de instancia, cambiando el centro del debate, pretendiendo situarlo en una discusión que no corresponde con la realidad.

El **Ministerio Público** no intervino en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 27 de mayo de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar.

Se resolverá el asunto en el orden propuesto por el apelante así:

Improcedencia de la excepción de hecho no alegado en sede administrativa.

Según la apelante, si bien es cierto que no argumentó ante la Administración la vulneración del artículo 147 del Estatuto Tributario, relativo al derecho a solicitar la compensación de las pérdidas fiscales, al plantearse en la demanda hace obligatorio su pronunciamiento por parte del Tribunal, dado que la solicitud de firmeza de la declaración privada trae como consecuencia que se declare la pérdida fiscal alegada.

La Sala precisa que es procedente que ante la justicia administrativa se traigan argumentos nuevos, dirigidos a sustentar la nulidad de los actos administrativos, toda vez que en el análisis de su legalidad se estudian los fundamentos de derecho, los cuales comprenden las causales de nulidad previstas en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo. Lo que está vedado conocer a esta jurisdicción son los hechos nuevos planteados en la demanda, respecto de los cuales la Administración no haya tenido la oportunidad de controvertirlos en la vía gubernativa.

De ahí que el argumento del demandante sobre la vulneración del artículo 147 del Estatuto Tributario, no constituye un hecho nuevo, comoquiera que desde la etapa administrativa objetó la validez de los actos que le modificaron la declaración para rechazarle la pérdida fiscal que, con base en la citada norma, puede compensar en períodos posteriores.

En consecuencia, el Tribunal no se debió declarar inhibido para decidir de fondo sobre tal cargo. Por lo tanto, se revocará el numeral primero de la parte resolutive de la sentencia apelada y toda vez que depende de la prosperidad de las pretensiones de la demanda, se estudiarán los cargos planteados en el recurso de apelación y en el evento de su prosperidad se estudiará el cargo relativo a la alegada violación del artículo 147 ib., sobre la procedencia de la compensación de la pérdida fiscal declarada.

En la providencia apelada no se identificó debidamente el problema jurídico

Según el apelante, la controversia se centra en dilucidar si los ingresos que debe declarar el Consorcio son los correspondientes a la totalidad de la facturación emitida por ELECTROCOSTA, por concepto del cobro de la tarifa del servicio de aseo urbano, o si, por el contrario, prevalece la cláusula décimacuarta que modificó el contrato suscrito entre el demandante y el Distrito de Cartagena, en la que se especificó que los ingresos que se generan en el contrato de prestación de servicio de aseo corresponden al 58% de la recaudación efectuada por dicha electrificadora.

La cláusula en mención prevé lo siguiente:

*“CLÁUSULA DÉCIMA CUARTA: Como **retribución** por la Prestación del Servicio Urbano, el CONTRATISTA, a partir del 1º de septiembre de 1997, recibirá el cincuenta y ocho por ciento (**58%**) de la **recaudación** mensual que haga la ELECTRIFICADORA DE BOLIVAR S.A. E.S.P. o quien haga sus veces, por concepto del **cobro tarifario** a los Usuarios beneficiarios del Servicio de Aseo Urbano.*

*Esta retribución es la **única contraprestación** a que tiene derecho el CONTRATISTA por el cumplimiento de sus obligaciones contractuales tanto comerciales como operativas.*

*Una vez vencido el plazo de prestación de los Servicios de Aseo Urbano estipulado en el contrato original, EL CONTRATISTA **conservará el derecho a recuperar la cartera** derivada de dicha prestación, a partir del 1º de septiembre de 1997.*

*PARÁGRAFO PRIMERO: EL CONTRATISTA **se obliga a prestar el Servicio de Aseo Urbano a todo usuario facturado** por ese concepto y en todas las zonas de expansión limítrofes con las tareas predeterminadas en el contrato, siempre y cuando sea física y técnicamente factible.*

PARÁGRAFO SEGUNDO: EL CONTRATISTA elaborará diariamente y para cada servicio una planilla de control de asistencia del personal, la cual será firmada por el inspector asignado por el CONTRATISTA y el inspector de la interventoría así como por cada uno de los empleados”.

Por su parte, la cláusula décimasegunda del contrato de prestación del servicio de aseo urbano, relativa a los precios del contrato, dispone:

*“CLÁUSULA DÉCIMASEGUNDA.- **PRECIOS DEL CONTRATO:** No obstante que las partes han pactado tarifas unitarias básicas con base en un número plural y variable de usuarios de metros cúbicos (mts3) de residuos dispuestos en el relleno sanitario y/o*

*generados por grandes productores de basuras; de Metros cuadrados (mts²) de basura manual producto del barrido de áreas públicas, de la poda y control de malezas y zonas verdes o de kilómetros por día (kms./día) de barrido manual de vías, lo que implica que **para efectos económicos y fiscales, este contrato tiene un valor indeterminado en la fecha de su celebración**, las partes estiman su precio en la cantidad de DIECINUEVE MIL DOSCIENTOS MILLONES DE PESOS (\$19.200.000.000.00) moneda corriente, para efectos de las apropiaciones presupuestales que debe realizar la ALCALDÍA, de las garantías que debe otorgar el CONTRATISTA, y de la aplicación de las Cláusulas de Multas y Penal Pecuniaria. No obstante, **el precio total del presente contrato resultará de multiplicar las tarifas unitarias acordadas entre las partes y establecidas en esta cláusula, por las cantidades de servicios efectivamente prestados, según las correspondientes unidades de medida, así:...**"*

Por las características del contrato de prestación del servicio de aseo urbano, éste no representa valor o costo alguno con cargo al Distrito de Cartagena, ya que la recuperación de los costos del servicio la realiza directamente la entidad contratista, mediante las tarifas que se establecen con estricta sujeción a las metodologías de costos y tarifas y fórmulas tarifarias establecidas por la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico.

En efecto, según el artículo 88 de la Ley 142 de 1994, todos los prestadores de los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo deben someterse al régimen tarifario definido para cada sector.

A su vez, el artículo 31 de la Ley 142 de 1994, vigente para el año gravable en discusión, disponía que: "*Los contratos que celebren las entidades estatales que prestan los servicios públicos a los que se refiere esta Ley, y que tengan por objeto la prestación de esos servicios, se regirán por el parágrafo 1 del artículo 32 de la Ley 80 de 1993¹⁰ y por la presente Ley, salvo en lo que la presente Ley disponga otra cosa*".

¹⁰ PARÁGRAFO 1o. Sin perjuicio de lo dispuesto en esta ley sobre fiducia y encargo fiduciario, los contratos que celebren los establecimientos de crédito, las compañías de

La norma en mención fue modificada por la Ley 689 de 2001, para precisar que: *“Los contratos que celebren las entidades estatales que prestan los servicios públicos a los que se refiere esta ley no estarán sujetos a las disposiciones del Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, salvo en lo que la presente ley disponga otra cosa.”*

En consecuencia, este contrato se rige por la Ley 142 de 1994 en lo que ella prevea, y por las normas comerciales y civiles en lo que no conste en dicha Ley.

Ahora bien, la tarifa es el precio que cobra el ente prestador del servicio al usuario, a cambio de la prestación del mismo. Este cobro se realiza a través de la factura que emite el ente prestador o la empresa con quien tenga la empresa de aseo algún contrato de facturación conjunta.

El acuerdo modificatorio fija como retribución por la prestación del servicio de aseo urbano, el 58% de la recaudación mensual que efectúe ELECTROCOSTA por concepto de cobro tarifario a los usuarios beneficiarios del servicio de aseo urbano, atando, de esta forma, la remuneración a las tarifas establecidas.

Indica, además, que el contratista está obligado a prestar el servicio de aseo urbano a todo usuario facturado por este concepto y en todas las zonas de expansión limítrofes con las áreas predeterminadas en el contrato, siempre y cuando sea física y técnicamente posible

Concluye que una vez vencido el plazo de prestación del servicio de aseo urbano estipulado en el contrato original, el contratista conservará el derecho a recuperar la cartera derivada de dicha prestación, a partir del 1º de septiembre de 1997.

De esta forma, se acepta que el respectivo cobro está atado a las tarifas, que el contratista está obligado a prestar el servicio a todo usuario facturado y que conserva el derecho a recuperar la cartera derivada de dicha prestación.

seguros y las demás entidades financieras de carácter estatal, que correspondan al giro ordinario de las actividades propias de su objeto social, no estarán sujetos a las disposiciones del presente estatuto y se regirán por las disposiciones legales y reglamentarias aplicables a dichas actividades.

De acuerdo con el artículo 14.9 de la Ley 142 de 1994, la factura de servicios públicos es la cuenta que una persona prestadora de servicios públicos entrega o remite al usuario, por causa del consumo y demás servicios inherentes en desarrollo de un contrato. Por su parte, el artículo 130 *ibídem*, consagra que las deudas derivadas de la prestación de los servicios públicos pueden ser cobradas ejecutivamente ante la jurisdicción ordinaria o por jurisdicción coactiva. Igualmente, consagra que la factura expedida por la empresa y debidamente firmada por el representante legal de la entidad, presta mérito ejecutivo, de acuerdo con las normas del derecho civil y comercial.

Adicionalmente, la Sala anota que la demandante reconoce como propios los valores facturados y prueba de ello es que en la página 46 de la Resolución 006426 del 16 de diciembre de 2003¹¹, por medio de la cual se impuso una multa de \$132.800.000 a ELECTROCOSTA (encargada de facturar) a favor de la Nación, por imponer condiciones económicas no permitidas por la ley al Consorcio Lime Cartagena y la empresa Ciudad Limpia del Caribe S.A. E.S.P. a partir del 1º de enero de 2000 se informa lo siguiente:

Mediante comunicación 01592 del 20 de junio de 2000, ELECTROCOSTA S.A. E.S.P. notificó al Consorcio Lime Cartagena y a la empresa Ciudad Limpia del Caribe S.A. E.S.P. acerca de la entrada en operación del nuevo “sistema comercial open SGC”, en la misma comunicación se establecieron las tarifas que en adelante ELECTROCOSTA cobrará al Consorcio Lime y a la empresa Ciudad Limpia por la prestación del servicio de facturación y recaudo mensual del servicio de aseo así:

Actividad	% Sobre sumas recaudadas
Facturación y recaudo de cartera corriente	12%
Recaudo de cartera con acciones de suspensión	16%
Recaudo con acciones de cobro prejurídico	20%*
Recaudo con acciones de cobro jurídico	23%*

¹¹http://www.superservicios.gov.co/c/document_library/get_file?p_l_id=10621&folderId=606802&name=DLE-9747.pdf

*Incluye honorarios de abogado.

Sobre el particular la DIAN concluyó¹²: “...si se analizan las diferentes cuentas que se registran en el libro Mayor y Balances de la sociedad investigada, obrantes en el folio 8 al 43, se observa una situación contradictoria con la realidad que se presenta, porque si el Consorcio Lime Cartagena contabiliza y declara solamente los ingresos recaudados o pagados efectivamente no tendría sentido que en su contabilidad se llevara un registro de las “**Cuentas por Cobrar**” y una cuenta de “**Provisiones Diversas**”, teniendo en cuenta que para esta ultima, su existencia debe ser justificada, cuantificada y confiable, para proteger el patrimonio social y en este caso, el Consorcio, al contabilizar y declarar únicamente lo recaudado o pagado por los usuarios, no estaríamos ante la existencia de eventos futuros que pongan en riesgo el patrimonio de la empresa”.

Por tal razón, en la liquidación oficial de revisión demandada, la DIAN estimó que para el Consorcio Lime, los ingresos causados y declarados en el año gravable de 2000 deben estar constituidos por la totalidad de la facturación expedida por la Electrificadora de la Costa Atlántica S.A. E.S.P., entidad que presta al Consorcio el servicio de facturación y manejo de la cartera.

Toda vez que la factura constituye el documento idóneo para demostrar la cuantía de los ingresos causados y soportar contable y tributariamente la totalidad de los ingresos efectivamente generados en el respectivo período, la DIAN modificó los ingresos, las deducciones y la pérdida líquida así: “La **ELECTRIFICADORA DE LA COSTA ATLANTICA** reportó que **facturó** por concepto de servicio de aseo la suma de \$17.337.357.439 al multiplicar esta cifra por el porcentaje de ingresos que tuvo **CONSORCIO LIME CARTAGENA SOCIEDAD DE HECHO** por el 2000, el cual es el 58% tenemos que le corresponderían \$10.055.667.314 ($17.337.357.439^{13} \times 58\% = 10.055.667.314$), hay que tener en cuenta que al incluir los ingresos, estos deben limitarse hasta la concurrencia de la pérdida líquida por el 2000, y correspondería modificar el renglón IV **VENTAS BRUTAS** a \$8.446.162.000 de manera que la sección de **INGRESOS** de su declaración de renta investigada quedaría así...”

¹² Folio 58 c. de a. 2

¹³ Valores informados por Electrocosta el 28 de abril de 2003 en respuesta al requerimiento ordinario proferido por la DIAN (folio 379 c. de a. 2)

Para el efecto, la DIAN se fundamentó en la certificación expedida por ELECTROCOSTA que señala¹⁴:

“ 1. Relación de los valores facturados por el contribuyente Consorcio Lime Cartagena Nit. 800.220.499 durante el año gravable 2000 según soporte Anexo No. 1, así:

VALOR	MESES INFORMADOS	VALOR INFORMADO
Facturado	De Enero a Diciembre	\$17.337.357.439
<i>Recaudado</i>	<i>De Enero a Diciembre</i>	<i>13.142.981.867</i>
<i>Pagado</i>	<i>De Enero a Diciembre</i>	<i>11.676.936.494</i>

Lo anterior, por cuanto si bien el artículo 27 del Estatuto Tributario prevé que se entiende realizado el ingreso cuando se recibe en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, esa regla no se aplica a los contribuyentes que llevan su contabilidad por el sistema de causación, quienes deben denunciar los ingresos causados en el año o período gravable, esto es, *“cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro”*, como lo prevé el artículo 28 del Estatuto Tributario.

Ahora bien, se debe tener en cuenta que a partir de la Ley 223 de 1995 (artículo 61), los consorcios y las uniones temporales no son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios¹⁵. El artículo 7° de la Ley 80 de 1993 define los consorcios y las uniones temporales en los siguientes términos:

*"Artículo 7°. **DE LOS CONSORCIOS Y UNIONES TEMPORALES.** Para los efectos de esta Ley se entiende por:*

¹⁴ Folio 379 exp.

¹⁵ Los ingresos percibidos por los consorcios como contraprestación por la ejecución en el país de contratos celebrados con entidades estatales, son gravados con el impuesto sobre la renta y sus complementarios en cabeza de cada uno de los miembros del consorcio.

"1. **Consortio:** Cuando dos o más personas en forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, **respondiendo solidariamente** de todas y cada una de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato. En consecuencia, las actuaciones, hechos y omisiones que se presenten en desarrollo de la propuesta y del contrato, afectarán a todos los miembros que lo conforman.

“...

"PARAGRAFO 2°. Para efectos impositivos, a los consorcios y uniones temporales se les aplicará el régimen previsto en el Estatuto Tributario para las sociedades pero, en ningún caso estarán sujetos a doble tributación." (Subraya la Sala)

Al respecto, en sentencia C- 414 de 1994 la Corte Constitucional precisó: “Los hechos y las bases gravables de la obligación tributaria para los consorcios y las uniones temporales, quedaron perfectamente delimitados y precisados en la ley al **remitirse su responsabilidad tributaria al de las sociedades**, que como se ha establecido, está unificado para todos los fines impositivos y no da pie, por lo mismo, a posibles imprecisiones en el manejo y determinación de las obligaciones en materia de impuestos de los referidos consorcios y uniones temporales”.

No obstante lo anterior, el 21 de agosto de 1996 las sociedades consorciadas (IMPESA y LIME), suscribieron una adición al convenio consorcial, conforme con el cual:

“ 3. [...] los miembros del consorcio acordamos mediante el presente escrito que el CONSORCIO LIME CARTAGENA **operará como sociedad de hecho** y para tal efecto se registrá por las normas que regulen dicha figura debiéndose adoptar las medidas pertinentes ante las autoridades competentes”.

Así, el Consorcio presentó la declaración de renta por el año 2000, en su calidad de sociedad de hecho, figura regulada por el Código de Comercio¹⁶, que para efectos del impuesto sobre la renta se asimila a una sociedad de responsabilidad limitada¹⁷, de conformidad con el artículo 13 del Estatuto Tributario¹⁸.

¹⁶ Artículo 498. La sociedad comercial será de hecho cuando no se constituya por escritura pública. Su existencia podrá demostrarse por cualquiera de los medios probatorios reconocidos por la ley.

¹⁷ Por tener solo dos socios de hecho (artículos 356 y 373 del Código de Comercio)

¹⁸ **ARTÍCULO 13. SOCIEDADES LIMITADAS Y ASIMILADAS.** Las sociedades de responsabilidad limitada y asimiladas están sometidas al impuesto sobre la renta y

Por lo anterior, el CONSORCIO LIME CARTAGENA, al actuar como sociedad de hecho, y por ende, asimilada a una sociedad de responsabilidad limitada, debía tener en cuenta las normas relativas a los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, esto es, según el principio de causación, para efectos de declarar en el año 2000, los ingresos, costos y deducciones.

En consecuencia, la actuación de la Administración se ajustó a derecho al adicionar el monto de los ingresos brutos declarados por la sociedad actora de \$6.625.807.000 a \$8.452.255.000, según los cálculos realizados en la liquidación oficial de revisión demandada. **No prospera el cargo.**

La sentencia de primera instancia vulnera los principios de justicia y de prohibición de doble imposición sobre el mismo ingreso.

Según el apelante, al imponérsele la carga de declarar como renta líquida la totalidad de los ingresos facturados por Electrocosta, implica discutir el destino del 42% restante de la recaudación efectuada por ésta, porcentaje que no es ingreso para él, por lo que estaría pagando tributos en cabeza de un tercero.

Observa la Sala que en el expediente figura un “acta de acuerdo”¹⁹ suscrita entre los consorcios LIME CARTAGENA Y CIUDAD LIMPIA, el 10 de octubre de 1997 con el fin de “ponerse de acuerdo en el porcentaje de los recaudos o ingresos por concepto de la prestación del servicio de aseo correspondiente a cada uno de ellos” El texto de la cláusula primera señala:

“... CLÁUSULA PRIMERA. En ejercicio de la autonomía de la voluntad de las partes, los consorcios LIME CARTAGENA y CIUDAD LIMPIA acuerdan modificar la distribución actual del porcentaje que les corresponde a cada uno de los consorcios responsables de la prestación del servicio de aseo urbano así:

complementarios, sin perjuicio de que los respectivos socios, comuneros o asociados paguen el impuesto correspondiente a sus aportes o derechos y sobre sus participaciones o utilidades, cuando resulten gravadas de acuerdo con las normas legales.

Se asimilan a sociedades de responsabilidad limitada: las sociedades colectivas, las en comandita simple, las sociedades ordinarias de minas, las sociedades irregulares o de hecho de características similares a las anteriores, las comunidades organizadas, las corporaciones y asociaciones con fines de lucro y las fundaciones de interés privado.

¹⁹ Folio 101 c.a. 1.

1. *Del total del recaudo obtenido por la prestación del servicio de aseo urbano en la ciudad de Cartagena de Indias, corresponderá al consorcio LIME – CARTAGENA una proporción del cincuenta y ocho por ciento (58%).*
2. *Del total del recaudo obtenido por la prestación del servicio de aseo urbano en la ciudad de Cartagena de Indias, corresponderá al consorcio CIUDAD LIMPIA una proporción del cuarenta y dos por ciento (42%)...*

Este porcentaje (58%) coincide con el establecido en el acuerdo modificatorio descrito en el acápite anterior y que establece que como retribución el Consorcio Lime Cartagena recibirá el 58% de la recaudación mensual que efectúe ELECTROCOSTA, por concepto de cobro tarifario a los beneficiarios del servicio de aseo urbano, razón por la cual es evidente que el 42% restante le corresponde al Consorcio Ciudad Limpia, quien tiene la obligación de declararlos.

Por tal razón, con fundamento en la información suministrada por ELECTROCOSTA²⁰ los actos demandados limitaron la adición de ingresos al 58% de lo reportado como facturado en el año gravable 2000. **No prospera el cargo.**

Así las cosas, la Sala revoca el numeral primero de la sentencia apelada que declaró probada la excepción de hecho nuevo no alegado en sede administrativa, relativo al derecho de la compañía a solicitar la compensación de sus pérdidas fiscales declaradas por el año gravable 2000. Sin embargo, toda vez que dicho análisis dependía de la prosperidad de las pretensiones de la demanda, la Sala se releva de su estudio.

Además, se inhibe para fallar de fondo respecto al requerimiento especial, por tratarse de un acto de trámite, de acuerdo con el artículo 703 del Estatuto Tributario, en la medida en que es el acto previo a la liquidación oficial de revisión, que constituye el acto definitivo de modificación de la declaración privada. En lo demás, se confirma la sentencia apelada.

²⁰ Folio 379 c.a. 2

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

F A L L A

REVÓCASE el numeral primero de la sentencia apelada. En su lugar, dispone:

PRIMERO. DECLÁRASE no probada la excepción de hecho nuevo no alegado en sede administrativa.

SEGUNDO: DECLÁRASE inhibida la Sala para pronunciarse sobre el Requerimiento Especial 060632003000012 del 16 de junio de 2003 proferido por la Administración Local de Impuestos de Cartagena, de acuerdo con lo expuesto en la parte motiva.

En lo demás, **CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

RECONÓCESE personería al abogado Yumer Yoel Aguilar Vargas como apoderado de la DIAN, conforme con el poder que obra a folio 20 del expediente.

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

La anterior providencia fue considerada y aprobada en sesión de la fecha.

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ
PRESIDENTE

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ