



Radicado: 66001-23-33-000-2018-00370-01 (25156)

Demandante: Compañía de Aseo SA

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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D. C., once (11) de marzo de dos mil veintiuno (2021)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 66001-23-33-000-2018-00370-01 (25156)
Demandante: Compañía de Aseo S.A.
Demandado: DIAN

Temas: IVA. 2016. Base gravable especial. Servicios de aseo integral.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte actora contra la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda el 08 de noviembre de 2019, que negó las pretensiones de la demanda sin dictar condena en costas (ff. 122 a 135).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Con la Liquidación Oficial de Revisión nro. 162412018000023, del 21 de mayo de 2018, la Administración modificó la declaración del IVA de la demandante, correspondiente al 6.º bimestre del 2016. Dicho acto rechazó los ingresos brutos por operaciones gravadas con base especial declarados y disminuyó los ingresos brutos por operaciones no gravadas; a cambio de lo cual aumentó los ingresos brutos por operaciones gravadas, incluyó ingresos brutos por operaciones excluidas y sancionó por inexactitud (ff. 41 a 48).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la actora formuló las siguientes pretensiones (f. 3):

a.) Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial del impuesto sobre las ventas No. 162412018000023 del 21 de mayo de 2018, proferida por el Jefe de la División de Gestión y Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pereira por valor de ciento veintitrés millones ochocientos treinta y siete mil pesos (\$123.837.000) equivalente a 158.512 SMLMV.

b.) Se ordene el restablecimiento del derecho vulnerado al demandante con la expedición del acto administrativo cuya declaratoria de nulidad se solicita, el cual, opera con la expedición y ejecutoria de la sentencia que declara la nulidad de la Liquidación Oficial del Impuesto Sobre las Ventas No. 162412018000023 del 21 de mayo de 2018.



c.) Que en consecuencia se declare la firmeza de la declaración de IVA, identificada con el número de formulario 3002610792959 y No. 91000434317152 presentada por la Compañía de Aseo S.A. para el sexto periodo bimestral del año 2016.

d.) Subsidiariamente, se solicita que, en caso de resolver como procedente el mayor valor a pagar, se resuelva como no procedente la sanción impuesta por la DIAN, pues no se presenta una inexactitud en la declaración de mi representada, sino de una interpretación razonable en la apreciación del derecho aplicable.

A los anteriores efectos, invocó como vulnerados los artículos 83 de la Constitución; 462-1, 447 y 647 del Estatuto Tributario (ET); y 3.º y 237 del CPACA. El concepto de la violación planteado se resume así (ff. 2 a 14):

Censuró que el acto demandado negara, para los servicios de «*lavado de ropa hospitalaria*» que prestó, la aplicación de la base gravable especial contemplada en el artículo 462-1 del ET. Argumentó que esa actividad constituía un servicio integral de aseo, en los términos exigidos por la norma mencionada y su reglamentación establecida en el artículo 14 del Decreto 1794 de 2013. Para sustentar ese planteamiento, invocó el auto proferido por esta Sección el 07 de diciembre de 2017 (exp. 23254, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), según el cual la expresión «*servicios integrales de aseo*» incluye «*todas aquellas actividades que lo comprenden, sin exclusión alguna*». Alegó entonces que la actuación cuestionada se fundó en una indebida interpretación de la normativa aplicable al caso.

De otra parte, relató que le permitió a un cliente el uso gratuito de algunas calderas de su propiedad, pero con el reembolso del costo del gas consumido al utilizarlas. Reprocho que el acto acusado estimara que esa operación (etiquetada como «*servicio de vapor*») estuviera gravada con el IVA. Al respecto, señaló que su contraparte erró en la «*interpretación de la situación fáctica*» y contrarió el Oficio nro. 023230, del 19 de agosto de 2015, según el cual no se causa el IVA por el reembolso de gastos.

Subsidiariamente, se opuso a la imposición de la sanción por inexactitud, pues manifestó estar incurso en una circunstancia de error en la interpretación de las normas que rigen su caso, lo cual lo exculparía.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de su contraparte (ff. 84 a 95), así:

Sostuvo que, según lo reglamentado por el artículo 14 del Decreto 1794 de 2013, la base gravable especial prevista en el artículo 462-1 del ET solo es aplicable a los ingresos generados por servicios de aseo que se presten en las instalaciones del contratante, lo que no ocurrió en relación con el servicio de lavado de ropa provisto por la demandante. Afirmó que la anterior fue la única cuestión debatida en el curso de la vía administrativa y, por ende, refutó que el acto acusado contuviera una decisión relativa al supuesto reembolso de costos por el uso de calderas.

Finalmente, defendió la sanción por inexactitud impuesta, porque la demandante omitió sustentar en qué consistiría el error alegado como eximente de responsabilidad punitiva.

Sentencia apelada

El tribunal de primera instancia negó las pretensiones de la demanda y se abstuvo de



condenar en costas (ff. 122 a 135), para lo cual:

Consideró que la base gravable especial contemplada en el artículo 462-1 del ET fue creada para incentivar los servicios que involucren la realización de actividades humanas, no los prestados con maquinaria. A partir de ese razonamiento, consideró que la actividad desarrollada por la demandante (*i. e.* lavar ropa hospitalaria) no constituye un servicio integral de aseo, ni está cobijada por la base gravable especial debatida sino por la base general, a la cual se le debe aplicar la tarifa del 16%, tal y como lo precisó el artículo 12 del Decreto Reglamentario 1794 de 2013. Se abstuvo de pronunciarse de fondo sobre el cargo de violación relativo a la prestación del «servicio de vapor», porque ese aspecto no fue discutido en sede administrativa.

Por último, juzgó que la interpretación del artículo 462-1 del ET defendida por la actora excedía el supuesto de hecho fijado en la norma, de manera que no había lugar a eximirla de la sanción por inexactitud que le impuso la Administración.

Recurso de apelación

La actora apeló la sentencia de primera instancia (ff. 137 a 147). Al efecto, reiteró los argumentos de la demanda sobre el alcance de la expresión «servicios integrales de aseo», la no sujeción al IVA de la actividad a la denomina «servicio de vapor» y la improcedencia de la sanción por inexactitud. Agregó que el lavado de ropa hospitalaria era un servicio integral de aseo, porque estaba ligado a la limpieza de las instalaciones del contratante y reprochó que el tribunal sustentara su decisión en el artículo 12 del Decreto 1794 de 2013, pues estimó que no regía el caso. Refutó que la finalidad de la base gravable especial establecida fuera incentivar la prestación de servicios mediante actividades humanas exclusivamente, porque, a su juicio, el propósito del beneficio era disminuir el impacto del IVA en actividades con bajos márgenes de utilidad, como ocurre con el servicio de lavandería.

Alegatos de conclusión

La demandada solicitó que se confirme la sentencia de primera instancia, por las mismas razones expuestas en la contestación de la demanda (ff. 167 a 170). La actora y el ministerio público guardaron silencio en esta etapa del proceso (ff. 161 y 162).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Atendiendo los cargos formulados por la actora, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda sin imponer condena en costas, se pronuncia la Sala sobre la legalidad del acto demandado. Concretamente, se debe establecer si la actividad consistente en lavar ropa hospitalaria, prestada por la apelante, se subsume en el supuesto de hecho de los servicios integrales de aseo, para los cuales el artículo 462-1 del ET prevé una base gravable especial en el IVA. De igual forma, se decidirá sobre la adición de ingresos que la apelante atribuye al reembolso de gastos por el préstamo gratuito de unas calderas de su propiedad (al que identifica como un «servicio de vapor»). Si la decisión sobre alguna de esas cuestiones resultara adversa a los intereses de la recurrente, se estudiará la procedencia de la sanción por inexactitud impuesta en el acto juzgado.



2- Como primer cargo de la impugnación, la apelante única reprocha que el *a quo* basara su decisión en el artículo 12 del Decreto 1794 de 2013, que fija las tarifas aplicables a los servicios integrales de aseo y cafetería, en lugar del artículo 14 *ibidem*, que define en qué consisten esa clase de servicios; y recalcó que esta Sección ha señalado que el concepto comprende todas las actividades requeridas para la limpieza y conservación de instalaciones, ámbito que, según argumenta, comprendería el lavado de ropa de uso hospitalario, pues se requiere para la limpieza y conservación de las instalaciones del contratante. En contraste, la parte demandada sostiene que, al tenor de los artículos 12 y 14 citados, los servicios prestados por la apelante única no están contemplados en el supuesto de hecho de las normas que rigen la base gravable especial pretendida. Al respecto invocó las sentencias de esta Sección del 01 de agosto de 2018 (exp. 21326, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez) y del 04 de julio de 2019 (exp. 22482, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), que declararon la legalidad de las normas que sustentaron la decisión del tribunal de primera instancia.

Así las cosas, en el contradictorio no se debate que la demandante haya prestado un servicio de «*lavado de ropa hospitalaria*», sino si puede calificarse esa actividad individualmente considerada como un servicio «*integral*» de aseo, a la luz del artículo 462-1 del ET y de sus disposiciones reglamentarias.

2.1- Con miras a resolver ese asunto, sea lo primero advertir que esta Sala se pronunció sobre el alcance de la expresión «*servicios integrales de aseo*» en las sentencias del 01 de agosto de 2018 (exp. 21326, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez) y del 04 de julio de 2019 (exp. 22482, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), en las que se juzgó la legalidad de los artículos 12 y 14 del Decreto 1794 de 2013, reglamentarios del artículo 462-1 del ET. Asimismo, se destaca que en las sentencias del 16 de junio de 2020 (exp. 24692, CP: Milton Chaves García) y del 17 de septiembre de 2020 (exp. 24389, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), la Sala juzgó la aplicación de la base gravable especial objeto de debate en el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros. Los anteriores pronunciamientos constituyen precedente para la presente decisión.

2.2- De acuerdo con esa jurisprudencia, a partir de la modificación hecha por el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012 al artículo 462-1 del ET, se adoptó una base gravable especial para los «*servicios integrales de aseo*», en función de la «*naturaleza*» de la actividad desarrollada, prescindiendo de otros factores como las calidades del proveedor de los servicios o el lugar en el que aquellos se ejecutan (sentencia 04 de julio de 2019, exp. 22482, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez). En particular, la Sección ha precisado que la redacción de la citada norma del ET no restringe el ámbito de aplicación de la base gravable especial, atendiendo al lugar en el que se realicen las actividades de aseo; como tampoco lo hace el artículo 14 del Decreto 1794 de 2013 –hoy compilado en el artículo 1.3.1.2.4. del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria (DURT)– que define los servicios integrales de aseo como aquellos requeridos «*para la limpieza y conservación de las instalaciones del contratante*» (sentencias del 01 de agosto de 2018, exp. 21326, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez; y 26 de febrero de 2020, exp. 23254, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez). Por eso la Sala aclaró que la expresión «*instalaciones del contratante*» –contenida en el precepto reglamentario– no restringe la aplicación de la base gravable especial, pues no se le exige al contribuyente ejecutar sus prestaciones «*dentro*» de una construcción u edificación determinada (auto del 07 de diciembre de 2017, exp. 23254, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

Significa lo anterior que los servicios prestados pueden enmarcarse en la base gravable especial, aun cuando las actividades se desplieguen por fuera de las instalaciones del



contratante o recaigan sobre vehículos o aeronaves (sentencia del 01 de agosto de 2018, exp. 21326, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez). Esto, a condición de que las prestaciones involucren «*todos los elementos o aspectos*» objeto de limpieza, pues a ello se refiere la expresión «*integral*» adicionada al artículo 462-1 del ET por el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012 (sentencia del 26 de febrero de 2020, exp. 23254, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

De esos razonamientos se colige que lo que determina que un servicio de aseo sea también «*integral*» –y por tanto esté amparado por la base gravable especial prevista en el artículo 462-1 del ET– es que esté destinado a la limpieza y conservación de los bienes que componen los espacios físicos indicados por el contratante, a través de prestaciones que provean un aseo pleno, absoluto, caracterizado por tener ánimo de completitud; nunca uno que sea fraccionario o parcial. En consecuencia, quedan por fuera de la noción de «*servicios integrales de aseo*» aquellas actividades que solo aportan una limpieza limitada o divisible de los bienes del contratante, las cuales estarán gravadas con el IVA aplicando la base gravable general prevista en el artículo 447 del ET.

2.3- A la luz de ese criterio jurídico, la Sala observa que los servicios prestados por la apelante, respecto de los cuales ambas partes coinciden en que se restringían al «*lavado de ropa hospitalaria*», no constituyen un «*servicio integral de aseo*», sino tan solo un servicio de aseo. Por consiguiente, no se cumple en el caso el supuesto de hecho contemplado por el artículo 462-1 del ET para que las prestaciones contratadas estuviesen amparadas por la base gravable especial que aquí se debate. No prospera el cargo de apelación.

3- En lo que respecta al debate sobre la adición de ingresos por las actividades a las que la actora cataloga como «*servicios de vapor*», observa la Sala que, aunque el tribunal se abstuvo de pronunciarse de fondo sobre el particular, porque juzgó que sobre ese punto se había incumplido el requisito de procedibilidad de la acción contencioso–administrativa previsto en el artículo 161.2 del CPACA (*i.e.* haber ejercido en vía administrativa los recursos obligatorios), la apelante única no objetó tal determinación sino que se limitó a reiterar los argumentos propuestos en la demanda sobre el carácter gratuito de ese servicio. Con tal actuación, la recurrente omitió plantear censuras respecto de la decisión efectivamente adoptada por el *a quo*, siendo que en el trámite de la segunda instancia el juez solo puede decidir sobre los cargos relativos a las determinaciones adoptadas en la primera instancia, pues lo impone el principio de congruencia externa de las sentencias (artículo 328 del Código General del Proceso). Consecuentemente, se encuentran insatisfechas las exigencias mínimas del artículo 247 del CPACA para que la Sala resuelva de fondo el segundo cargo del recurso de apelación. No procede el cargo.

4- Debe entonces la Sala estudiar la juridicidad de la sanción por inexactitud impuesta por la Administración, a cuya imposición se opone la recurrente.

De conformidad con el artículo 647 del ET, entre otras conductas sancionables, constituye inexactitud la omisión de ingresos por operaciones gravadas, de los cuales se derive un menor impuesto a pagar, salvo que concurra sobre el sujeto infractor alguna circunstancia constitutiva de un error de apreciación sobre el derecho aplicable que actúe como causal de exoneración punitiva. Esto no quiere decir que cualquier incertidumbre en el derecho aplicable tenga la virtualidad de exculpar al infractor, porque las dificultades en el conocimiento subjetivo de la norma aplicable, su vigencia o contenido, debe poderse valorar por terceros a partir de datos externos (sentencia del 11 de junio de 2020, exp. 21640, CP: Julio Roberto Piza). Además, es carga de quien alega la causal exculpatoria



exponer de forma argumentativa en qué circunstancias se concreta el error que alega en su caso y brindar las demostraciones pertinentes a sus alegaciones (*ibidem*).

Sobre el particular, aprecia la Sala que, más allá de afirmar estar incurso en una circunstancia de error sobre la apreciación del derecho aplicable, la apelante no explicó ni argumentó en qué consistía el error en la comprensión del derecho que la afectó al momento de autoliquidar el tributo, ni delató las oscuridades o defectos de las normas que regían el caso, ni las razones que la llevaron a apartarse de la definición contenida en el Decreto 1794 de 2013, ni demostró que su tesis hubiese sido reconocida como razonable por la jurisprudencia o conceptos de la Administración (sentencias del 04 de abril de 2019, exp. 20204, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez; del 10 de octubre de 2019, exps. 22485 y 22484, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez; y del 20 de noviembre de 2019, exp. 23933, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto). Por consiguiente, no está acreditada en el expediente la causal exculpatoria invocada, razón por la cual no procede el cargo de apelación.

5- Finalmente, en lo que respecta a la condena en costas en segunda instancia, la Sala se abstendrá de imponerlas, toda vez que no se encuentran acreditadas las exigencias que para su procedencia realiza el ordinal 8.º del artículo 365 del CGP (norma aplicable por remisión expresa del artículo 188 del CPACA).

6- En definitiva, atendiendo a las anteriores consideraciones, la Sala confirmará en su integridad la sentencia apelada.

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

FALLA

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

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

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sala

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ