



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

**CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Bogotá, D. C., veintiuno (21) de noviembre de dos mil veinticuatro (2024)**

<b>Referencia</b>	Nulidad y restablecimiento del derecho
<b>Radicación</b>	17001-23-33-000-2019-00434-01 (27722)
<b>Demandante</b>	SEPTICLEAN S.A.S. E.S.P.
<b>Demandado</b>	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN
<b>Temas</b>	IVA periodo anual 2016. Servicios excluidos. Unidades portátiles sanitarias

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 09 de diciembre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, que decidió<sup>1</sup>:

**«NIÉGANSE las pretensiones de la parte demandante, dentro del proceso de NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO promovido por la sociedad SEPTICLEAN S.A.S contra la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN.**

**SIN COSTAS ni agencias en derecho (...).**»

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

Previo requerimiento especial y su respuesta, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 102412018000013 del 25 de abril de 2018, mediante la cual modificó la declaración anual de IVA del año 2016 presentada por Septiclean S.A.S. E.S.P. (en adelante Septiclean), en el sentido de reclasificar como ingresos gravados los registrados por operaciones excluidas, lo que llevó a incrementar el impuesto a cargo e imponer sanción por inexactitud en la tarifa del 100%, y determinar un saldo a pagar.

Lo anterior se confirmó mediante la Resolución Nro. 992232019000039 del 29 de abril de 2019, que resolvió el recurso de reconsideración, presentado por Septiclean.

**ANTECEDENTES PROCESALES**

**Demanda**

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), la demandante formuló las siguientes pretensiones<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> Samai, índice 2. Expediente digital. «C01 Principal», «19Sentencia.pdf».

<sup>2</sup> Samai, índice 2. Expediente digital. «C01 Principal», «04Demanda.pdf».



- «1. Declarar la Nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 102412018000013 del día 25 de abril de 2018 proferida por la Dirección Seccional de Impuestos de Manizales y Resolución No. 992232019000039 del 29 de abril de 2019, notificada el 07 de mayo de 2019, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de Bogotá por concepto de Impuesto a las Ventas anual año fiscal 2016.
2. Restablecer el derecho del contribuyente declarando que está en firme la declaración de Impuesto a las Ventas anual año fiscal 2016 presentada por el contribuyente con radicado No. 91000401239956 y formulario No. 3002609535246 presentada el día 24 de enero de 2017.»

Para estos efectos, invocó como normas violadas los artículos 150 (numeral 23), 365, 367 y 370 de la Constitución Política; 10, 14.23, 14.24, 22, 23, 25, 26, 88 y 128 de la Ley 142 de 1994; 1.3.1.7 de la Resolución 151 de 2001 de la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico (en adelante CRA); 2.3.2.2.2.3.46. del Decreto 1077 de 2015; y 476 (numeral 4) del Estatuto Tributario.

El concepto de violación de estas disposiciones se resume así:

Explicó que Septiclean presta un servicio de recolección de excretas de las personas que asisten a eventos masivos en sitios en los que no hay alcantarillado; actividad que se enmarca dentro de la **exclusión de IVA** prevista en el numeral 4 del artículo 476 del Estatuto Tributario, pues corresponde a un servicio público de aseo y alcantarillado<sup>3</sup>.

Sin embargo, la DIAN en su análisis incurrió en una interpretación equivocada del ordenamiento jurídico que la llevó a exigir requisitos no previstos en la ley para reconocer la naturaleza de servicio público de las actividades desarrolladas por Septiclean.

Cuestionó que, con fundamento en el artículo 22 de la Ley 142 de 1994, la Administración concluyó que, para la configuración del servicio público, Septiclean debía contar con autorización del respectivo municipio. La interpretación es equivocada en la medida que lo que exige la ley es que las empresas que suministran servicios públicos cuenten con los permisos de las autoridades competentes «según sea el caso», es decir, según la naturaleza de la actividad desplegada. Y advirtió que los artículos 22 y 23 la Ley 142 de 1994 en ningún modo exigen que las empresas deben tener permiso o concesión del municipio para prestar el servicio de aseo público.

Que, también la Administración exigió la suscripción de un contrato entre el proveedor y la respectiva entidad territorial. Para la DIAN «cuando los municipios no prestan de forma directa el servicio público de aseo, hay lugar a que se celebre un contrato con una empresa de Servicio Público a fin de que preste el servicio público». Con esta tesis se desconoce que a la luz del artículo 365 de la Constitución Política, los servicios públicos pueden ser suministrados por el Estado, por privados o por comunidades organizadas, bajo los principios de *libertad de empresa* y *libertad de entrada*<sup>4</sup>. De manera que, cualquier persona jurídica pública o privada bajo algunas de las formas previstas en la Ley 142 de 1994 puede prestar el servicio público de aseo sin necesidad de autorización o concesión de una entidad estatal, pues esa exigencia solo está prevista para los casos especiales de uso de aguas y del espectro electromagnético.

<sup>3</sup> Resaltó que la obligación de recolección de residuos se radica en cabeza del organizador del evento conforme al artículo 2.3.2.2.3.46 del Decreto 1077 de 2015.

<sup>4</sup> Citó el Concepto 334 del 25 de junio de 2013 de la Oficina Asesora Jurídica de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.



Por otra parte, la DIAN interpreta equivocadamente la finalidad y contenido de las normas sobre el servicio público de aseo, pues su prestación no supone que siempre deba existir una «posición de dominio», dado que la libertad de empresa implica que exista competencia entre varias sociedades, sin que deban someterse al sistema de tarifa regulada.

Cuestionó que la Administración no tiene la función de verificar el régimen tarifario aplicable a los prestadores de servicios públicos, aún más cuando el artículo 2.3.2.2.3.46. del Decreto 1077 de 2015 dispone que, en las actividades de almacenamiento y recolección de residuos generados en eventos y espectáculos masivos, el costo del servicio se pactará libremente.

Dijo que la DIAN no ha aceptado que los servicios prestados no son simplemente permitir el uso de inodoros portátiles a cambio de un pago, porque si fuera así, esa actividad (préstamo de uso o comodato) no constituye un hecho generador de IVA.

Sostuvo que los servicios ofrecidos por Septiclean -recolectar a través de unidades portátiles sanitarias los residuos o excretas, y transportarlas a sitios adecuados para su disposición final- protegen los derechos a la vida, la dignidad, la salud y el medio ambiente<sup>5</sup>, y por tanto, satisfacen el interés general. Con lo cual cumple con los presupuestos para ser considerado un servicio público de aseo.

Precisó que, la prestación contractual es la recolección, tratamiento y transporte de residuos que producen los asistentes de eventos masivos, actividad que la jurisprudencia del Consejo de Estado ha reconocido como un servicio público de aseo<sup>6</sup>. Aclaró que, el préstamo de los inodoros no es objeto de cobro, solo constituye una etapa del servicio que, comprende la recolección, transporte y disposición final de los residuos.

Indicó que la DIAN cuestiona el cambio del objeto social que realizó la sociedad en el año 2015, pues, Septiclean pasó de prestar servicios de alquiler de baños portátiles a transformarse en una empresa de servicios público de aseo. Este cambio justificó la reforma estatutaria, y tuvo como finalidad que la sociedad se dedicara a la gestión integral de residuos a través de los servicios públicos de aseo y alcantarillado.

Finalmente, no es procedente la imposición de la **sanción por inexactitud**, porque los ingresos declarados son completos y veraces, y en todo caso, se presenta una diferencia de criterios, en tanto la actora realizó una interpretación razonable de las leyes tributarias.

### Oposición a la demanda

La DIAN controvertió las pretensiones de la demanda<sup>7</sup>, argumentando que la actividad desarrollada por la actora no constituye un servicio público de aseo, y en tal medida, no se enmarca en el supuesto de **exclusión del IVA** previsto en el numeral 4 del artículo 476 Estatuto Tributario.

A partir del artículo 14 (definiciones relacionadas con los servicios públicos domiciliarios), 15 (personas que prestan servicios públicos) y 24 (definición de servicio público domiciliario de aseo)

<sup>5</sup> Al respecto, citó la sentencia T-707 del 2012.

<sup>6</sup> Citó la sentencia del 08 de marzo de 2018, Exp. 11001-03-24-000-2009-00113-00, C.P. Oswaldo Girado López.

<sup>7</sup> Samai, índice 2. Expediente digital. «C01 Principal», «10ContestacionDemandaSepticlean.pdf»



de la Ley 142 de 1994, sostuvo que la exclusión de IVA sobre el servicio de aseo público opera siempre que cumpla con las condiciones de ser esencial, y genere un beneficio a la comunidad, interés general y colectivo<sup>8</sup>. Añadió que, aunque este servicio puede ser prestado por personas jurídicas, la mencionada ley exige que debe mediar la respectiva autorización bien sea mediante contrato de concesión, permiso o licencia, y sujeto a las tarifas reguladas. Tal autorización es necesaria comoquiera que constitucionalmente (artículos 365 y 370) son los municipios los llamados a suplir estas necesidades.

Precisó que atendiendo la regulación prevista en la Ley 142 de 1994, las personas jurídicas que quieran realizar estas operaciones deben estar inscritas en el Registro Único de Servicios Públicos (en adelante RUPS), contar con un contrato con la autoridad competente, estar sujeto a las tarifas reguladas, y además, se encuentran vigilados por los diferentes organismos de control. De manera que, no puede alegarse una violación a la libertad de empresa, pues la prestación de servicios públicos está sujeto a la Constitución Política y la ley.

Consideró que no puede catalogarse los servicios suministrados por Septiclean como «públicos», porque la demandante no se acogió al sistema de tarifa regulada. Que, de la demanda y el expediente administrativo se desprende que, la sociedad fija con libertad los precios de los servicios prestados, en tanto no ejerce una posición dominante en el mercado, «característico de las prestaciones de servicios autónomos e independientes que no encarna un interés general sino particular, al contrario de la prestación del servicio público domiciliario de aseo, en el cual se ejerce la posición dominante». Y, contrario a lo señalado por el actor, si bien en la ley se previó que las empresas de servicios públicos tenían libertad para fijar las tarifas en determinados casos, lo cierto es que, la DIAN evidenció que esa connotación no corresponde a los servicios prestados por la actora.

Adujo que la actividad que realiza Septiclean no satisface las necesidades básicas y generales de la comunidad, ni tampoco tuvo como fin la higiene y seguridad social, sino que obedece al desarrollo de un objeto social con intereses particulares, que se presta de forma temporal y solo beneficia a las partes del contrato.

Por último, indicó que, la descripción de los servicios que se realiza en los estatutos de la sociedad y en el certificado de existencia y representación legal, no supe los requisitos exigidos para acceder al beneficio tributario.

Respecto de la **sanción por inexactitud**, solicitó que debe mantenerse dado que está demostrado que Septiclean omitió declarar ingresos gravados. Y, que no se configura una diferencia de criterios, pues la interpretación realizada por la actora no corresponde a una apreciación seria, convincente ni bien sustentada, que, aunque errónea pueda pasar como válida.

### **Sentencia apelada**

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda sin condenar en costas, con base en las siguientes consideraciones<sup>9</sup>:

Sobre la **exclusión de IVA**, a partir de las normas que regulan el servicio público domiciliario de aseo y del análisis del acervo probatorio (certificado de existencia y

<sup>8</sup> Citó la sentencia C-585 de 1995 de la Corte Constitucional.

<sup>9</sup> Samai, índice 2. Expediente digital. «C01 Principal», «19Sentencia.pdf».



representación legal, y las facturas de compra y venta), indicó que la actividad desplegada por Septiclean consistió en el alquiler de baños portátiles a personas particulares y la recolección, transporte y disposición final de residuos generados en esas unidades sanitarias.

Que, sin embargo, tal actividad no se desarrolló bajo la forma de empresa de servicios públicos, ni en virtud de un contrato con el municipio, sino como un «servicio especial de aseo», por lo tanto, se excluye la connotación de servicio público o domiciliario. Así la actividad de aseo no fue realizada de manera independiente, sino de forma accesoria al alquiler de los baños portátiles, en aras de cumplir con las normas ambientales y sanitarias.

Por ello, el *a quo* concluyó que en la medida en que Septiclean no acreditó la calidad de prestador de un servicio público, ni contratista del Estado; no es posible afirmar que la operación ejecutada califique como excluida bajo el mandato del numeral 4 del artículo 476 del Estatuto Tributario.

Respecto de la **sanción por inexactitud**, señaló que Septiclean declaró un beneficio tributario al que no tenía derecho. Que, no se encuentra probada la diferencia de criterios, sino el desconocimiento de los requisitos previstos en la normativa tributaria para acceder a la exclusión de IVA.

Puso de presente que, la decisión se basa adicionalmente en el precedente horizontal de la Sala, que obedece a una discusión entre las mismas partes (sentencia del 18 de noviembre de 2022, Exp. 170012333000202000001900, M.P. Fernando Alberto Álvarez Beltrán)

Ordenó no condenar en costas, por no advertirse una manifiesta o absoluta carencia de fundamento legal en la demanda.

### Recurso de apelación

La parte demandante presentó recurso de apelación<sup>10</sup>, bajo el argumento de que el Tribunal se basó en una interpretación equivocada de la ley, lo cual devino en el desconocimiento de la calidad de *servicio público de aseo* de la actividad desplegada por Septiclean y, por ende, en el rechazo de la **exención de IVA**.

Cuestionó que el *a quo* realizó una distinción del servicio de aseo que no fue prevista en la ley, para considerar que la actividad de disposición de residuos es accesoria al alquiler de las unidades sanitarias portátiles. Lo anterior, pese a que reconoce que Septiclean prestaba un servicio de aseo y no de arrendamiento de unidades sanitarias portátiles, como se evidencia en las facturas.

Manifestó que la sentencia de primera instancia desconoce el artículo 2.3.2.2.3.46 del Decreto 1077 de 2015, del cual se desprende que la recolección de residuos en eventos especiales o espectáculos masivos constituye un servicio público de aseo, como también fue reconocido por el Consejo de Estado<sup>11</sup>.

Insistió en los argumentos de la demanda en los que se explica que la Ley 142 de 1994 y el régimen de competencia y libertad de mercado, no exige ninguna autorización para la prestación del servicio público de aseo, y advirtió que, frente a los mismos el *a quo* no emitió pronunciamiento.

<sup>10</sup> Samai, índice 2. Expediente digital. «C01 Principal», «21RecursoApelacionSentencia.pdf».

<sup>11</sup> Citó la sentencia del 08 de marzo de 2018, Exp. 11001-03-24-000-2009-00113-00, C.P. Oswaldo Girado López.



Alegó que, contrario a lo señalado en la sentencia, el servicio prestado por la sociedad no es el simple comodato de las unidades sanitarias portátiles, sino la disposición adecuada de los residuos, con el objeto de proteger los derechos a la vida, la dignidad, la salud, y el medio ambiente, como fue explicado en la demanda. Resaltó que el servicio de aseo no es accesorio, sino principal y esencial para la prestación de la operación facturada por la sociedad.

Así pues, las unidades sanitarias portátiles son una forma de prestar saneamiento básico a través de esquemas diferenciales que efectivizan el servicio público de aseo.

Puso de presente que, desde el año 2016, en el proceso discutido, la DIAN reconoció que Septiclean tiene la calidad de empresa de servicios públicos<sup>12</sup>.

Frente a la **sanción por inexactitud**, dijo que debe levantarse pues los datos declarados son veraces y completos. Que en este caso, se presenta una diferencia de criterios, porque la actora realizó una interpretación razonable del derecho aplicable y de la jurisprudencia.

### **Oposición al recurso**

La demandada no presentó escrito de oposición.

### **Concepto del Ministerio Público**

El delegado de la entidad solicitó confirmar la sentencia de primera instancia<sup>13</sup>, en la medida en que las actividades desarrolladas por Septiclean no cumplieron con las condiciones para calificarse como servicio público.

Indicó que, al no operar como empresa prestadora de servicios públicos, ni en virtud de un contrato suscrito con el municipio, no se podía predicar tal calidad en la recolección, transporte y disposición final de los residuos. En suma, la actividad de Septiclean, no repercutió en la satisfacción de necesidades colectivas de saneamiento básico.

Frente a la imposición de la sanción por inexactitud indicó que no se evidenció la diferencia de criterios alegada, pues no se generó una interpretación diversa sobre puntos de derecho, sino sobre aspectos fácticos.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Como cuestión previa, se pone de presente que, mediante auto del 23 de noviembre de 2023<sup>14</sup>, la Sala declaró fundado el impedimento manifestado por el consejero Milton Chaves García, y que la doctora Stella Jeannette Carvajal Basto culminó su periodo como magistrada del Consejo de Estado.

De manera que, al encontrarse desintegrado el *quorum decisorio*, mediante Acta del 14 de noviembre de 2024, se nombró como conjuez a la Doctora Eleonora Lozano Rodríguez, quien aceptó la designación y tomó posesión del cargo (Samai, índice 29), y por tanto, asume el conocimiento del presente asunto.

<sup>12</sup> Expediente GO 2016 2017 000119 del 06 de marzo de 2017.

<sup>13</sup> Samai, índice 23.

<sup>14</sup> Samai, índice 9.



## 1. Problema jurídico

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración de IVA presentada por Septiclean por el periodo anual 2016.

En concreto, se debe establecer si el servicio de baños portátiles prestado por Septiclean, que incluye la recolección, transporte y disposición final de residuos, tiene la naturaleza de un «servicio de aseo público», y en consecuencia, se enmarca dentro de la exclusión de IVA prevista en el numeral 4 del artículo 476 del Estatuto Tributario.

Por existir similitud fáctica y jurídica, la Sala reiterará en lo pertinente el precedente contenido en la sentencia del 11 de octubre de 2023, Exp. 27675, C.P. Wilson Ramos Girón.

## 2. Naturaleza de los servicios suministrados por Septiclean

En los actos demandados, la DIAN desconoce la exclusión de IVA solicitada por concepto del servicio público de aseo, por considerar que la operación declarada no tiene esa naturaleza, en tanto Septiclean no cuenta con un contrato de concesión licencia o permiso, ni se encuentra sujeta al régimen de tarifa regulada. A partir de esto, determinó que la actividad realizada por la actora consistió en el préstamo de baños portátiles, que realizó de forma autónoma y temporal, para satisfacer las necesidades de las partes contratantes, y no del colectivo. Decisión administrativa que fue avalada por la sentencia de primera instancia.

Por su parte, en el recurso de apelación, la actora cuestionó que la DIAN y el *a quo* se equivocan al considerar que la actividad de disposición de residuos es accesoria al alquiler de las unidades sanitarias portátiles. Que, del artículo 2.3.2.2.3.46 del Decreto 1077 de 2015 y la jurisprudencia del Consejo de Estado<sup>15</sup> se desprende que la recolección de residuos en eventos especiales o espectáculos masivos constituye un servicio público de aseo, en tanto tiene por objeto proteger los derechos a la vida, la dignidad, la salud, y el medio ambiente. Agregó que, la Ley 142 de 1994 y el régimen de competencia y libertad de mercado no exige autorización para la prestación del servicio público de aseo. Y, puso de presente que, en este proceso, la DIAN ha reconocido que Septiclean tiene la calidad de empresa de servicios públicos<sup>16</sup>.

Para resolver, se pone de presente que esta Sección en la sentencia que se reitera (Exp.27675), precisó la naturaleza del servicio público, así:

*«[C]onforme con la Carta Política -artículo 365- los servicios públicos son inherentes a la finalidad social del Estado, es deber de aquél asegurar su prestación eficiente a todos los habitantes del territorio nacional, están sometidos al régimen jurídico que fije la ley, podrán ser prestados por el Estado, directa o indirectamente, por comunidades organizadas, o por particulares.*

*Cobra relevancia la definición contenida en el inciso 2 del artículo 430 del Código Sustantivo del Trabajo, en cuanto a que se considera servicio público, toda actividad organizada que tienda a satisfacer necesidades de interés general en forma regular y continua, de acuerdo con un régimen jurídico especial, bien que se realice por el Estado, directa o indirectamente,*

<sup>15</sup> Citó la sentencia del 08 de marzo de 2018, Exp. 11001-03-24-000-2009-00113-00, C.P. Oswaldo Girado López.

<sup>16</sup> Expediente GO 2016 2017 000119 del 06 de marzo de 2017.



*o por personas privadas. De igual importancia, es lo estatuido en el numeral 3 del artículo 2 de la Ley 80 de 1993, referido a que se denominan servicios públicos, aquellos destinados a satisfacer necesidades colectivas en forma general, permanente y continua, bajo la dirección, regulación y control del Estado, así como aquellos mediante los cuales el Estado busca preservar el orden y asegurar el cumplimiento de sus fines.*

*De esta manera, como notas distintivas de la noción de servicio público se destacan: (i) que se dirija a la satisfacción de necesidades de interés general o colectivas y (ii) su prestación sea regular y continua.*

*(...) el aspecto que demarca si una determinada actividad es de servicio público, es su destinación, es decir, a quién se persigue satisfacer, lo cual no se ve alterado si el prestador del servicio es el Estado o un particular».*

A partir de esto, procede la Sala analizar las pruebas relevantes aportadas al expediente:

- En el certificado de existencia y representación legal, se observa que el objeto social de Septiclean comprendía la organización, ejecución y control de actividades para la prestación de servicios públicos domiciliarios en general; y en especial el de aseo, acueducto y alcantarillado, en sus componentes de recolección, transporte, tratamiento, aprovechamiento, transformación y disposición final de residuos sólidos, semisólidos, líquidos, biomédicos, especiales, entre otros<sup>17</sup>.
- Solicitud de inscripción en el Registro Único de Prestadores de Servicios Públicos – RUPS de Septiclean del 11 de marzo de 2016<sup>18</sup>.
- Acta Nro. 2 del 28 de diciembre de 2015, de la Asamblea General de Accionistas de Septiclean mediante la cual se aprobó la reforma estatutaria para adecuar su régimen al de las empresas de servicios públicos domiciliarios conforme a la Ley 142 de 1994<sup>19</sup>.
- Contrato de prestación de servicios de recolección, transporte y disposición final de residuos generados por unidades sanitarias<sup>20</sup>, suscrito entre la demandante y una empresa organizadora de un evento masivo en la ciudad de Bogotá. Septiclean se obligó a prestar los servicios, por su cuenta y riesgo, a cambio de una remuneración, sin incluir IVA.
- En respuesta a unos requerimientos de la DIAN, Septiclean explicó que los servicios que presta atienden a «*la necesidad del cliente de gestionar de una manera ambiental y técnicamente responsable los residuos que producen y que no pueden ser atendidos por la red del sistema de alcantarillado municipal o por la empresa prestadora del servicio público de aseo (falta de cobertura)*»<sup>21</sup>. Posición que mantuvo en sede judicial.
- Facturas por concepto de «*servicios públicos de aseo en las actividades de recolección, transporte, tratamiento y disposición final de residuos generados en baños portátiles*»<sup>22</sup>, en las que no se incluye el IVA.

Del anterior recuento probatorio, la Sala encuentra que el servicio que presta Septiclean a sus clientes atiende a una relación de orden privado en la que no tiene injerencia el usuario final de las unidades sanitarias portátiles, pues la compañía se limita a realizar la actividad contratada a cambio de un reconocimiento económico. De manera que, el usuario final es indiferente de la relación contractual que existe entre la actora y sus clientes.

Sumado a que, el servicio que presta la actora no tiene por objeto satisfacer las necesidades colectivas en forma general y permanente, dado que el usuario final corresponde a un grupo de personas que son únicamente determinadas por su cliente.

<sup>17</sup> Samai, índice 2. Expediente digital. «C02AntecedentesAdministrativos». Pág. 21 a 28.

<sup>18</sup> Ibidem, pág. 29 a 33.

<sup>19</sup> Ibidem, pág. 50 a 70.

<sup>20</sup> Ibidem, pág. 124 a 128.

<sup>21</sup> Ibidem, pág. 136.

<sup>22</sup> Ibidem, pág. 259 y ss.



Así, como lo indicó la sentencia que se reitera, al no existir «*más que un acuerdo comercial con el tomador del servicio -contratante-, y que ninguna interacción o relación se presenta entre la demandante y cada usuario final del baño portátil, en el caso analizado, no se puede predicar la satisfacción de una necesidad de carácter general o colectivo*».

En ese entendido, no se encuentra configurada la prestación de un servicio público, ni del tipo «*domiciliarios de aseo*» definido en el artículo 14.24 de la Ley 142 de 1994 como «*el servicio de recolección municipal de residuos, principalmente sólidos. También se aplicará esta Ley a las actividades complementarias de transporte, tratamiento, aprovechamiento y disposición final de tales residuos*», dado que la actividad que despliega la actora no está dirigida al interés general de una comunidad, sino a un grupo de personas, con las cuales no tiene ninguna relación y son designadas por el particular contratante.

Lo que lleva a señalar que independientemente de la razón social que ostenta la actora (SAS ESP), del objeto social, y la denominación de la operación en las facturas y en el contrato, en el presente caso está demostrado que la actividad desarrollada no tiene la naturaleza de un servicio público de aseo.

Por lo anterior, conforme con lo señalado en el precedente, la reglamentación de servicios públicos de aseo y servicios públicos domiciliarios, que alega el actor (entre estos, los relativos a la exigencia de suscribir contratos, el principio de libertad de mercado en los servicios públicos, el régimen de tarifa regulada, el artículo 2.3.2.2.3.46 del Decreto 1077 de 2015 que define el almacenamiento y recolección de residuos generados en eventos y espectáculos masivos<sup>23</sup>), no aplican a Septiclean, pues el servicio que presta es del orden privado.

Adicionalmente, se precisa que, contrario a lo señalado por el apelante, el artículo 2.3.2.2.3.46 del Decreto 1077 de 2015 no dispone que la actividad de recolección de residuos en eventos especiales o espectáculos masivos constituya un servicio público de aseo, sino únicamente que el organizador de esos eventos deberá contratar una «*persona prestadora del servicio público de aseo*», calidad que no ostenta la actora, como se ha expuesto en líneas atrás. La naturaleza aducida por el actor tampoco se desprende de la sentencia del Consejo de Estado, Sección Primera<sup>24</sup>, pues esta se refiere a la actividad de recolección, transporte, almacenamiento, desactivación, incineración, tratamiento y disposición final de residuos peligrosos y hospitalarios, que es un supuesto diferente al caso analizado, por lo que no aplica al presente análisis.

En todo caso, se pone de presente que, en este caso se debe dar prevalencia al precedente de la Sección Cuarta que resuelve sobre la misma situación fáctica jurídica y en el marco del análisis tributario de la exención de IVA solicitada por el actor.

De modo que, es del caso reiterar la sentencia de fecha 11 de octubre de 2023 expediente 27675, CP Dr. Wilson Ramos Girón que:

«*En ese contexto, contrario al entendimiento de la actora, el servicio de baños portátiles que*

<sup>23</sup> Decreto 1077 de 2015. ARTÍCULO 2.3.2.2.3.46. **Almacenamiento y recolección de residuos generados en eventos y espectáculos masivos.** El almacenamiento y presentación de residuos generados con ocasión de eventos y espectáculos masivos, en recintos cerrados o en áreas públicas es responsabilidad del organizador de los mismos, quién deberá contratar el servicio de aseo con una **persona prestadora del servicio público de aseo.**

El costo del servicio que preste la persona prestadora al organizador del evento será pactado libremente entre las partes, así como su forma de pago.

Se deberán separar los residuos sólidos aprovechables de los no aprovechables para lo cual el organizador del evento deberá proveer los recipientes necesarios y garantizar su transporte. (Énfasis propio).

<sup>24</sup> Citó la sentencia del 08 de marzo de 2018, Exp. 11001-03-24-000-2009-00113-00, C.P. Oswaldo Girado López.



*presta aquella no muta en servicio público de aseo porque comprenda la recolección, transporte y disposición de los desechos, pues esas actividades son connaturales al servicio prestado en el marco del acuerdo entre aquella como contratista y el contratante.*

*Por todo lo expuesto, se juzga que la prestación del servicio de baños portátiles desarrollado por la actora no es un servicio público de aseo, conforme con ello, tampoco está excluido de IVA en los términos del numeral 4 del artículo 476 del ET.»*

Finalmente, se pone presente que no es cierta la afirmación del apelante, en la que sostiene que la DIAN reconoció la calidad de empresa de servicio público domiciliario de Septiclean, pues se advierte en la página 6 del requerimiento especial, que realmente, la Administración lo que hizo fue relacionar una de las pruebas aportadas por el contribuyente, consistente en el Acta Nro. 2 de la Asamblea General de Accionistas, por medio de la cual la empresa realizó el cambio de razón social. Y, al igual que se sostiene en esta providencia, en la actuación demandada se determinó que no bastaba el cambio de razón social, sino que el contribuyente debía demostrar la naturaleza del servicio declarado como excluido, para que procediera el beneficio tributario, situación que no ocurrió.

En consecuencia, debe mantenerse el rechazo de la exclusión de IVA declarada por la actora en el año 2016, y su reclasificación como ingreso gravado del periodo, determinada en los actos demandados.

### **3. Sanción por inexactitud**

Frente a la sanción por inexactitud impuesta por la DIAN en la tarifa del 100%, la Sala encuentra que en efecto la demandante incluyó datos equivocados -registró una exclusión a la que no tenía derecho- que generó un menor impuesto a pagar.

En este caso, no se configura la causal de exoneración «*diferencia de criterios*» porque la discusión de la demandante no versa sobre la interpretación del derecho aplicable, sino en torno al carácter y entendimiento de la operación declarada.

### **4. Decisión**

Por las razones expuestas, se confirma la sentencia apelada.

En esta instancia, no se impondrá condena en costas porque no fue demostrada su causación, tal como lo exige el artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable en virtud del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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. Confirmar** la sentencia de primera instancia proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas el día 09 de diciembre de 2022.
- 2.** Sin condena en costas en esta instancia.
- 3. Reconocer** personería jurídica al abogado Otto Edwin Rodríguez Rodríguez como apoderado de la DIAN, en los términos y para los fines previstos en el



poder que obra en el índice 25 de Samai.

**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)*  
**WILSON RAMOS GIRÓN**  
Presidente

*(Firmado electrónicamente)*  
**ELEONORA LOZANO RODRÍGUEZ**  
Conjuez

*(Firmado electrónicamente)*  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>