

SERVICIO PUBLICO DOMICILIARIO DE ACUEDUCTO - Actividades complementarias. Son servicio público y no están excluidas del impuesto de industria y comercio / ACTIVIDADES DE TRANSFORMACION Y ALMACENAMIENTO DE AGUA – Son complementarias del servicio público domiciliario de acueducto y se gravan en el municipio en el que se preste ese servicio al usuario final / OBRAS DE ACUEDUCTO, ALCANTARILLADO, RIEGOS O SIMPLE GENERACION DE CAUDALES NO ASOCIADA A GENERACION ELECTRICA - De conformidad con el literal b del artículo 7 de la Ley 56 de 1981 no están gravadas con el impuesto de industria y comercio si las realizan entidades públicas

La Corte Constitucional en la sentencia C- 992 de 2004 declaró exequible el literal b) del artículo 7º de la Ley 56 de 1981, [...]. Esa Corporación dijo que la norma en mención regula de manera especial el impuesto de industria y comercio, al delimitar el alcance de uno de los elementos de la obligación tributaria, en la medida que precisó que ciertas actividades *-obras de acueducto, alcantarillado, riegos o simple regulación de caudales no asociada a generación eléctrica-*, no están incluidas en el hecho generador del tributo. Para la Sala es claro que la finalidad de esta norma fue la de excluir una actividad, y que si bien debe ser realizada por una entidad pública, esta condición no es obstáculo para que estas entidades puedan llevar a cabo otras actividades de naturaleza diferente que por no estar expresamente relacionadas no son beneficiarias de la exclusión. En conclusión el literal b) del artículo 7º de la Ley 56 de 1981 dispone un tratamiento especial en el impuesto de industria y comercio para las actividades que constituyan obras de acueducto y alcantarillado. Sin embargo, en este caso, las actividades que se endilgan como gravadas son la de transformación y almacenamiento de agua, por lo que al tenor de dicha normativa no puedan tratarse como excluidas del gravamen. [...] Como se observa la Ley 142 de 1994 es aplicable tanto a los servicios públicos domiciliarios como a las actividades complementarias. En ese sentido, la mencionada ley señaló que el servicio público domiciliario de acueducto es la distribución municipal de agua apta para el consumo humano, incluida su conexión y medición; y que la actividad complementaria consiste en la captación de agua y su procesamiento, tratamiento, almacenamiento, conducción y transporte. Sin embargo, esas actividades complementarias también son servicio público, al tenor del artículo 14.20 de la Ley 142 de 1994. En concordancia con lo anterior, las regulaciones especiales que en materia del impuesto de industria y comercio sean aplicables al servicio público domiciliario de acueducto, también se deben analizar cuando se trate de la ejecución de las actividades complementarias. Por ello, para efectos del impuesto de industria y comercio, la potabilización hecha por el mismo prestador del servicio público domiciliario de acueducto, se grava cuando se presta ese servicio público domiciliario, en el municipio en donde se preste el servicio al usuario final. Ahora bien, cuando un prestador del servicio público de acueducto es el que potabiliza el agua y otro prestador de ese mismo servicio público domiciliario el que suministra el agua, cabría la posibilidad de que el impuesto de industria y comercio se cause en cabeza de los dos prestadores del servicio público domiciliario, por los ingresos que cada uno perciba por la actividad que desarrolla. Sin embargo, en este caso, siempre habrá que analizarse, para efectos de verificar la base gravable del impuesto de industria y comercio, que los ingresos percibidos por la prestación del servicio público domiciliario de acueducto y por la ejecución del servicio público complementario de potabilización del agua no hayan quedado gravados dos veces.

FUENTE FORMAL: LEY 56 DE 1981 - ARTICULO 1, ARTICULO 4, ARTICULO 7 LITERAL B / LEY 142 DE 1994 - ARTICULO 1 (14.21), ARTICULO 1 (14.22),

NOTIFICACION DE LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACION DE IMPUESTOS - Forma parte esencial del derecho fundamental al debido proceso y su falta hace que el acto no produzca efectos ni sea oponible a sus destinatarios / RECURSO DE RECONSIDERACION - Término para resolverlo y forma de notificar la decisión. Se debe resolver dentro del año siguiente a su interposición. El acto que lo decide se debe notificar personalmente o en subsidio por edicto / NOTIFICACION PERSONAL - Forma de practicarla. No se entiende practicada con la radicación de una copia del acto que decide el recurso de reconsideración en la oficina de correspondencia de la entidad recurrente, sino que se requiere que la copia se entregue directamente al interesado, pues solo así tiene conocimiento claro y cierto de la decisión

La notificación de las decisiones oficiales es un elemento esencial del derecho fundamental al debido proceso, pues, así se dan a conocer éstas a los administrados para que puedan ejercer su derecho de defensa; a su vez, mientras los actos no se notifiquen, no producen efecto ni son oponibles a los destinatarios. Respecto de la obligación de notificar los actos administrativos, y la forma de hacerlo, el Acuerdo No. 56 de 1998, por medio del cual se unifica la normativa vigente en el Municipio de la Calera en relación con los impuestos de industria y comercio y avisos y tasas, tarifas y derechos, establece en sus artículos 42 y 45: [...]. En virtud de lo dispuesto en los artículos 66 de la Ley 383 de 1997 y 59 de la Ley 788 de 2002, son aplicables los artículos 565, 569, 732 y 734 del Estatuto Tributario: [...]. De conformidad con lo dispuesto en las anteriores normas, la resolución que resuelve el recurso de reconsideración debe notificarse personalmente, o en subsidio por edicto, en el año siguiente a la interposición del recurso. La notificación personal se practica por el funcionario de la Administración, en el domicilio del interesado, o en la oficina de impuestos respectiva, en este último caso, cuando quien deba notificarse se presente a recibirla voluntariamente o se hubiere solicitado su comparecencia mediante citación. En todos los eventos la Administración debe suministrar un ejemplar del acto administrativo al interesado y levantar un acta donde conste la respectiva entrega. Al respecto se observa que, el 1º de marzo de 2006, el señor Henry Rodríguez Sosa, en su condición de representante legal de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá, presentó recurso de reconsideración contra la Liquidación de Aforo del 29 de diciembre de 2005. El 29 de enero de 2007 la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá expidió el documento denominado *correspondencia documento de entrada* que fue radicado ante la señora Gloria Marcela Segura Olarte con destino al área Dirección Tributaria, y cuyo asunto era el "Auto Resolución Recurso de Reconsideración Liquidación de aforo". Como se observa, la Administración no remitió a la sociedad un aviso citatorio en el que le informara que debía comparecer para la práctica de la notificación personal, sino que optó por dirigirse a las instalaciones de la demandante y radicó una copia del acto administrativo. Para la Sala es evidente que la Administración omitió notificar personalmente la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, pues si bien entregó ante una de las dependencias de la entidad copia del acto, éste no fue entregado de manera directa al interesado. En efecto, la notificación personal debió realizarse directamente al representante legal de la sociedad, toda vez que el procedimiento administrativo fue adelantado por éste. Por tanto, independientemente de que la empresa pueda ser representada legalmente por otros empleados o por un apoderado especial, cuando en el proceso administrativo la representación ha sido asumida y ejercida por el representante legal y la Administración lo ha tenido como tal, no puede, en

la decisión que pone fin a la vía gubernativa, desconocerlo, y mucho menos remitir copia del acto a una dependencia de la entidad, por cuanto la notificación personal implica que la entrega se realice de manera efectiva y material al interesado, pues es con ello que de forma clara y cierta tiene conocimiento de la decisión.

FUENTE FORMAL: ACUERDO 56 DE 1998 (CONCEJO MUNICIPAL DE LA CALERA) - ARTICULO 42, ARTICULO 45 / LEY 383 DE 1997 - ARTICULO 66 / LEY 788 DE 2002 – ARTICULO 59 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 565, ARTICULO 566, ARTICULO 569, ARTICULO 732, ARTICULO 734

NOTIFICACION POR CONDUCTA CONCLUYENTE DEL ACTO QUE DECIDE EL RECURSO DE RECONSIDERACION - Al surtirse dentro del plazo que la ley establece para resolver el recurso subsanó la irregularidad de la notificación personal

[...], advierte la Sala que el día 29 de mayo de 2007, la sociedad presentó demanda de nulidad y restablecimiento del derecho en la cual solicita la nulidad de la *Resolución Recurso de Reconsideración del 29 de enero de 2007* y anexó copia del acto administrativo. Lo anterior constituye un comportamiento expreso, claro e inequívoco del interesado, que permite colegir que conoció la decisión contenida en el acto administrativo. Por tanto se entiende que se encuentra notificada por conducta concluyente en dicha fecha. Así las cosas, procede la Sala a verificar si la notificación del mencionado acto se efectuó en el término establecido en los artículos 45 del Acuerdo 56 de 1998 y 732 del Estatuto Tributario, pues en el caso de que no se hubiere notificado dentro del año siguiente a la interposición del recurso de reconsideración en debida forma, éste se entiende fallado a favor del recurrente (artículo 734 *ibídem*). Advierte la Sala, que en los hechos de la demanda se manifestó que el 6 de septiembre de 2006 la sociedad recibió copia de cuatro (4) autos que decretaron la inspección tributaria del impuesto de industria y comercio para los períodos 2000, 2001, **2002**, 2003 y 2004. En efecto, en el expediente obra el Acta No.1° de Visita de Inspección Tributaria a la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá E.S.P. del 18 de septiembre de 2006. Por tanto, en virtud de lo dispuesto en el artículo 733 del Estatuto Tributario el plazo para resolver el recurso de reconsideración se suspendió por el término de 3 meses. Teniendo en cuenta que el recurso de reconsideración se interpuso el 1° de marzo de 2006, y que el término para resolver el recurso se suspendió por 3 meses, el plazo de que trata el artículo 732 *ibídem* venció el 31 de mayo de 2007. Por tanto, la notificación por conducta concluyente de la resolución que resolvió el recurso, del 29 de mayo de 2007, se realizó dentro del término legal. Por consiguiente, no se configura una violación al debido proceso ni al derecho de defensa de la sociedad, pues si bien existió una irregularidad en la notificación personal ésta se subsanó con la notificación por conducta concluyente en tanto se surtió en el plazo que establece la ley para resolver los recursos.

FUENTE FORMAL: CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO - ARTICULO 48 / ACUERDO 56 DE 1998 (CONCEJO MUNICIPAL DE LA CALERA) - ARTICULO 56 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 732, ARTICULO 733

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del asunto es la siguiente: Previo emplazamiento, el Municipio de La Calera determinó el impuesto de industria y comercio de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá EAAB, por la vigencia 2002, respecto de las actividades de transformación y almacenamiento de agua que efectuó en la Planta Francisco Wiesner, ubicada en ese municipio. La Sala confirmó la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que anuló los actos de determinación del gravamen, en cuanto no se demostró que la

empresa hubiera obtenido ingresos por dichas actividades, además de que se probó que el gravamen se determinó sobre los ingresos que la empresa demandante obtuvo por el servicio de acueducto que presta, pese a que la actividad que se pretendía gravar era la de transformación y tratamiento de agua.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá D. C., once (11) de octubre de dos mil doce (2012)

Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00107-01(17866)

Actor: EMPRESA DE ACUEDUCTO Y ALCANTARILLADO DE BOGOTA – EAAB

Demandado: MUNICIPIO DE LA CALERA

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 2 de Julio de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, la sentencia dispuso:

“PRIMERO. Se declara no probada la excepción de incapacidad para ser parte y comparecer al proceso de la actora, propuesta por la parte demandada.

SEGUNDA. Se declara la nulidad de la Liquidación de Aforo del 29 de diciembre de 2005 y de la Resolución Recurso de Reconsideración del 29 de enero de 2007 por medio de la cual se confirma la Liquidación de Aforo, proferidas respectivamente por la Tesorería Municipal del Municipio de la Calera, en contra de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá E.S.P., por el periodo gravable del impuesto de Industria y Comercio del año 2002.

A título de restablecimiento se declara que la sociedad actora no está obligada al pago de los montos liquidados en los actos que se anulan en esta providencia.”

I. ANTECEDENTES

El 27 de junio de 2005 el Municipio de la Calera expidió el emplazamiento No. 1 con el cual exhortó a la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá – EAAB para que presentara las declaraciones del impuesto de industria y comercio por las vigencias 2000 a 2004. La sociedad presentó respuesta el 8 de agosto siguiente oponiéndose a la propuesta de la Administración.

El 29 de diciembre de 2005 el Municipio de la Calera profirió liquidación de aforo, por medio de la cual determinó el impuesto de industria y comercio correspondiente a la vigencia gravable 2002.

Contra el anterior acto administrativo, la sociedad interpuso recurso de reconsideración el cual fue resuelto con la resolución del 29 de enero de 2007, que confirmó la decisión recurrida.

II. DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la **Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá EAAB.**, solicitó:

“Por todas las razones de hecho y derecho anteriormente planteadas comedidamente solicito a su despacho declarar la nulidad de la liquidación de aforo del 29 de diciembre de 2005 y la Resolución Recurso de Reconsideración del 29 de enero de 2007 por medio de la cual se confirma la Liquidación de Aforo, proferidas respectivamente por la Tesorería Municipal del Municipio de la Calera, en contra de la EMPRESA DE ACUEDUCTO Y ALCANTARILLADO DE BOGOTÁ E.S.P. identificada con NIT. 899.999.094 por el periodo gravable del Impuesto de Industria y Comercio del año 2002 y en consecuencia de dicha nulidad se restablezca en su derecho a mi representada, declarando sin efectos las Resoluciones de liquidación de Aforo y de resolución del recurso de reconsideración.

Subsidiariamente solicitamos bajo cualquier supuesto se tome como ingreso gravados los que percibe la EAAB en el municipio de la Calera por la prestación del servicio de venta de agua en bloque y se determine como actividad de servicios.”

Respecto de las normas violadas y el concepto de violación dijo:

Violación de los artículos 29 de la Constitución Política, 565 inciso 2º, 683, 732, 734 del Estatuto Tributario y 42 y 45 del Acuerdo 56 de 1998.

La Administración vulneró el debido proceso y el derecho de defensa de la sociedad toda vez que no valoró la argumentación fáctica y jurídica, y las pruebas que le fueron presentadas.

La notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración no se surtió conforme lo señalan los artículos 565 inciso 2º del Estatuto Tributario y 42 del Acuerdo 56 de 1998, toda vez que fue enviada a funcionarios de la empresa que no tenían capacidad para representarla, omitiendo con ello la notificación personal del representante legal que fue quien presentó el recurso. Por tanto, este acto administrativo no es oponible a la sociedad.

La Administración no resolvió el recurso de reconsideración en debida forma como lo exigen los artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario, razón por la cual éste se entiende fallado a favor de la empresa.

Violación de los artículos 2º de la Constitución Política, 2º y 3º del Código Contencioso Administrativo y de las Leyes 56 de 1981, 142 de 1994 y 383 de 1997.

La actuación administrativa desconoció las Leyes 56 de 1981, 142 de 1994 y 383 de 1997, normas especiales que regulan el impuesto de industria y comercio para las empresas que prestan servicios públicos domiciliarios.

La Administración infringió el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, que prohíbe que el ingreso se grave más de una vez por la misma actividad, por cuanto pretende gravar como actividad industrial los ingresos sobre los cuales la empresa ya ha tributado en otros municipios.

No es procedente que se grave la actividad desarrollada en la plantas de purificación o tratamiento, toda vez que el artículo 51 *ibídem* solo estableció que el impuesto se generaba por la prestación del servicio público domiciliario.

El municipio determinó el impuesto sobre la totalidad de los ingresos obtenidos por la sociedad por todas sus operaciones y en las distintas jurisdicciones, no obstante que en el recurso de reconsideración el contribuyente anexó certificación sobre los ingresos que provenían de la venta de agua en el Municipio de la Calera. Además, estos ingresos no se encuentran gravados con el impuesto por cuanto la sociedad ha venido pagando al municipio la compensación establecida en la Ley 56 de 1981.

Precisó que por disposición de los artículos 1º, 2º y 7º literal b de la Ley 56 de 1981 el pago del impuesto que se genere en obras públicas de acueducto, como las que realiza la sociedad en el Municipio de la Calera, se ha sustituido por el pago de una compensación especial.

Conforme con el artículo 24-1 de la Ley 142 de 1994, el impuesto de industria y comercio en la prestación de los servicios públicos domiciliarios se causa en el municipio en el que se preste al usuario final, que en este caso es en la ciudad de Bogotá D.C.

Si bien es cierto que la sociedad ejecuta procesos de captación y procesamiento de agua en los inmuebles ubicados en el Municipio de la Calera, en éstos no se transforma el elemento vital que es el agua. Por consiguiente, con estas actividades no se configura el hecho generador del impuesto de industria y comercio.

III. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El apoderado del Municipio de la Calera se opuso a las pretensiones de la parte demandante, con los siguientes argumentos:

Propuso las siguientes excepciones:

Incapacidad para ser parte y comparecer al proceso

Si bien es cierto que la Jefe de la Oficina Asesora de la Dirección de Representación Judicial y Actuación Administrativa de la E.A.A.B. –ESP, quien otorgó el poder en el presente proceso, tiene

la facultad de representar a la empresa en los procesos judiciales y administrativos en que ella sea parte, también lo es que no tiene la facultad para constituir apoderados para que ejerzan la representación de dicha empresa, puesto que de conformidad con las Resoluciones Nos. 890 del 25 de julio de 2003 y 890 del 9 de agosto de 2002, el único funcionario competente es el Gerente Jurídico Nivel 004 Código 3300-001.

Inexistencia de la Obligación

La administración municipal ha venido dando estricto cumplimiento a las normas de impuestos, tasas y contribuciones.

Falta de Causa

El actor no tiene un justo título para solicitar la acción de nulidad y restablecimiento.

Buena Fe

La Alcaldía Municipal de la Calera ha actuado de buena fe y conforme a la ley en todas sus actividades relacionadas con la liquidación de impuestos, tasas y contribuciones.

Excepción Genérica

Se declaren las demás excepciones que se encuentren demostradas en el proceso.

Y, presentó los siguientes argumentos de defensa:

El 29 de enero de 2007 fue entregada la copia de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración en las instalaciones de la demandante. Además, existe constancia que fue recibida por la Dirección Tributaria de la sociedad, la cual debía tener conocimiento del proceso tributario.

Teniendo en cuenta que la demandante ejerció la acción contenciosa en el término de ley, en virtud de lo dispuesto en el artículo 48 del Código Contencioso Administrativo, se encuentra subsanada cualquiera irregularidad que se hubiere presentado en la notificación del acto administrativo.

La demandante no cumplió con los requisitos exigidos en el artículo 42 del Código Contencioso Administrativo, razón por la cual no es procedente la solicitud de declaratoria del silencio administrativo positivo.

En cuanto al argumento de que las entidades propietarias de obras públicas de acueducto no deben pagar el impuesto de industria y comercio, consagrado según la demandante en el literal b) del artículo 7° de la Ley 56 de 1981, cabe advertir que, contrario a esta afirmación, el tratamiento a

que alude esta norma para las obras de acueducto, es una limitación al hecho gravable y no una exención, según lo dijo la Corte Constitucional en la sentencia C-922 de 2004.

La actora es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, conforme con lo dispuesto en la Ley 14 de 1983 y demás normas citadas, toda vez que la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá ESP desarrolla en el Municipio de la Calera, en un inmueble de su propiedad, actividades industriales de transformación y almacenamiento de agua en su planta Francisco Wiesner.

En ejercicio de sus atribuciones legales el Municipio de la Calera visitó y requirió al contribuyente para el suministro de la información relacionada con la base gravable del impuesto, sin embargo el administrado no permitió el acceso a su contabilidad ni certificó lo solicitado. Por tanto, le corresponde desvirtuar la prueba con la que contaba el municipio.

IV. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", mediante providencia del 2 de julio de 2009, anuló los actos acusados, con fundamento en las siguientes consideraciones:

La excepción denominada incapacidad para ser parte no tiene vocación de prosperidad toda vez que las Resoluciones No. 890 del 9 de agosto de 2002, 1375 del 22 de noviembre de 2002 y 890 del 25 de julio de 2003, le otorgaron a la Jefe de la Oficina Jurídica la capacidad legal para constituir apoderados.

Las demás excepciones propuestas por la demandada se relacionan con el fondo del asunto, lo que da lugar a que se estudien cuando se haga dicho análisis.

De acuerdo con las pruebas recaudadas al expediente, la notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración no se surtió en debida forma, toda vez que no se realizó de manera personal o en subsidio por edicto, sino por correo, forma de notificación que no fue establecida para esta clase de actos administrativos. Además, quien recibió el correo no es el representante legal de la entidad, y no existe prueba que acredite la fecha en que el mismo tuvo conocimiento del acto a notificar.

Que lo dispuesto en el artículo 48 del Código Contencioso Administrativo no subsana la anterior irregularidad, toda vez que se refiere a la notificación para interponer los recursos en vía gubernativa, y no para acceder a la acción de lo

contencioso administrativo. Por tanto, en el presente caso se configuró el silencio administrativo positivo.

V. EL RECURSO DE APELACIÓN

La entidad demandada impugnó la sentencia de primera instancia, fundamentándose en las siguientes razones:

La notificación del acto que resolvió el recurso de reconsideración se realizó personalmente como lo dispone el artículo 569 del Estatuto Tributario, toda vez que la Administración de manera directa informó la decisión administrativa en las oficinas de la demandante.

No puede pretenderse que esta notificación se entregara de forma directa al representante legal, por cuanto en la compañía existe una oficina cuya función es recibir la correspondencia.

La Administración no invitó a la demandante a sus dependencias, sino que tomó la decisión de visitarlo y entregarle copia de la decisión, como le correspondía legalmente.

El 29 de enero de 2007 a las 12:36 del día se entregó en las dependencias de la EAAB en Bogotá, como da cuenta el sello de correspondencia obrante en el folio 91, el acto administrativo que agotó la vía gubernativa, que a su turno fue remitido a la Dirección Tributaria, oficina que depende del Gerente Corporativo Financiero, quien de acuerdo con la Resolución de Delegación No. 807 del 21 de octubre de 2005 tiene la representación legal de los asuntos y procesos de carácter tributario, entre otros.

La notificación cumplió con el principio de publicidad, toda vez que la demandante ejerció en los términos legales la acción de nulidad y restablecimiento del derecho.

Se encuentra probado que la notificación personal practicada por el Municipio de la Calera no se realizó por correo sino que la misma se hizo personalmente por los funcionarios municipales encomendados para tal fin. Por lo tanto, se solicita entrar a estudiar el fondo del asunto.

VI. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El demandante reiteró los argumentos presentados en la demanda.

La entidad demandada reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

El Ministerio Público guardó silencio.

VII. CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 2 de julio de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A" que anuló los actos administrativos que determinaron el impuesto de industria y comercio a cargo de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá E.S.P. por el año gravable 2002.

En primer lugar, la Sala analizará si la Resolución que resolvió el recurso de reconsideración del 29 de enero de 2007 fue notificada en debida forma. En el caso de que se demuestre la legalidad de dicha notificación, se estudiará si al demandante le correspondía declarar en el Municipio de la Calera el impuesto de industria y comercio en la vigencia gravable 2002, y si la determinación oficial del tributo se efectuó en legal forma.

1. Notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración

La notificación de las decisiones oficiales es un elemento esencial del derecho fundamental al debido proceso, pues, así se dan a conocer éstas a los administrados para que puedan ejercer su derecho de defensa; a su vez, mientras los actos no se notifiquen, no producen efecto ni son oponibles a los destinatarios.

Respecto de la obligación de notificar los actos administrativos, y la forma de hacerlo, el Acuerdo No. 56 de 1998, por medio del cual se unifica la normativa vigente en el Municipio de la Calera en relación con los impuestos de industria y comercio y avisos y tasas, tarifas y derechos, establece en sus artículos 42 y 45:

"Artículo cuarenta y dos: La notificación de todos los actos administrativos proferidos por la Tesorería y en lo relacionado con el Impuesto de Industria y Comercio y Avisos, deberá hacerse personalmente y en subsidio por Edicto, cuando aquella no fuere posible.

Parágrafo. Si no se pudiere hacer la notificación personal, se fijará Edicto en lugar público de la Tesorería Municipal por el término de diez (10) días, con inserción de la parte resolutive de la providencia.

La notificación se entenderá surtida al vencimiento del término del Edicto.

(...)

Artículo cuarenta y cinco. Los recursos Gubernativos interpuestos por el contribuyente deberán ser resueltos dentro de los siguientes términos:

El de reconsideración, la Administración tendrá el término de un año contado a partir de la interposición.

En virtud de lo dispuesto en los artículos 66¹ de la Ley 383 de 1997 y 59² de la Ley 788 de 2002, son aplicables los artículos 565, 569, 732 y 734 del Estatuto Tributario:

“ARTICULO 565. FORMAS DE NOTIFICACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS. Artículo modificado por el artículo 45 de la Ley 1111 de 2006. Los requerimientos, autos que ordenen inspecciones o verificaciones tributarias, emplazamientos, citaciones, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas, deben notificarse de manera electrónica, personalmente o a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente.

Las providencias que decidan recursos se notificarán personalmente, o por edicto si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no compareciere dentro del término de los diez (10) días siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación. En este evento también procede la notificación electrónica.

ARTICULO 569. NOTIFICACIÓN PERSONAL. La notificación personal se practicará por funcionario de la Administración, en el domicilio del interesado, o en la oficina de Impuestos respectiva, en este último caso, cuando quien deba notificarse se presente a recibirla voluntariamente, o se hubiere solicitado su comparecencia mediante citación.

El funcionario encargado de hacer la notificación pondrá en conocimiento del interesado la providencia respectiva, entregándole un ejemplar. A continuación de dicha providencia, se hará constar la fecha de la respectiva entrega.

ARTICULO 732. TERMINO PARA RESOLVER LOS RECURSOS. La Administración de Impuestos **tendrá un (1) año para resolver los recursos de reconsideración o reposición, contado a partir de su interposición en debida forma.**

ARTICULO 733. SUSPENSIÓN DEL TÉRMINO PARA RESOLVER. Cuando se practique inspección tributaria, el término para fallar los recursos, se suspenderá mientras dure la inspección, si ésta se practica a solicitud del contribuyente,

¹ **ARTICULO 66. ADMINISTRACIÓN Y CONTROL.** Los municipios y distritos, para efectos de las declaraciones tributarias y los procesos de fiscalización, **liquidación oficial**, imposición de sanciones, **discusión** y cobro **relacionados con los impuestos administrados por ellos, aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional.**

² **ARTÍCULO 59. PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO TERRITORIAL.** Los departamentos y municipios aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación, **discusión**, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio incluida su imposición, a los impuestos por ellos administrados. Así mismo aplicarán el procedimiento administrativo de cobro a las multas, derechos y demás recursos territoriales. El monto de las sanciones y el término de la aplicación de los procedimientos anteriores, podrán disminuirse y simplificarse acorde con la naturaleza de sus tributos, y teniendo en cuenta la proporcionalidad de estas respecto del monto de los impuestos.

responsable, agente retenedor o declarante, y hasta por tres (3) meses cuando se practica de oficio.

ARTICULO 734. SILENCIO ADMINISTRATIVO. *Si transcurrido el término señalado en el artículo 732, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, el recurso no se ha resuelto, se entenderá fallado a favor del recurrente, en cuyo caso, la Administración, de oficio o a petición de parte, así lo declarará.*

De conformidad con lo dispuesto en las anteriores normas, la resolución que resuelve el recurso de reconsideración debe notificarse personalmente, o en subsidio por edicto, en el año siguiente a la interposición del recurso.

La notificación personal se practica por el funcionario de la Administración, en el domicilio del interesado, o en la oficina de impuestos respectiva, en este último caso, cuando quien deba notificarse se presente a recibirla voluntariamente o se hubiere solicitado su comparecencia mediante citación. En todos los eventos la Administración debe suministrar un ejemplar del acto administrativo al interesado y levantar un acta donde conste la respectiva entrega.

Al respecto se observa que, el 1º de marzo de 2006, el señor Henry Rodríguez Sosa, en su condición de representante legal de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá, presentó recurso de reconsideración contra la Liquidación de Aforo del 29 de diciembre de 2005³.

El 29 de enero de 2007 la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá expidió el documento denominado *correspondencia documento de entrada* que fue radicado ante la señora Gloria Marcela Segura Olarte con destino al área Dirección Tributaria, y cuyo asunto era el "Auto Resolución Recurso de Reconsideración Liquidación de aforo"⁴.

Como se observa, la Administración no remitió a la sociedad un aviso citatorio en el que le informara que debía comparecer para la práctica de la notificación personal, sino que optó por dirigirse a las instalaciones de la demandante y radicó una copia del acto administrativo.

Para la Sala es evidente que la Administración omitió notificar personalmente la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, pues si bien entregó ante una de las dependencias de la entidad copia del acto, éste no fue entregado de manera directa al interesado.

En efecto, la notificación personal debió realizarse directamente al representante legal de la sociedad, toda vez que el procedimiento administrativo fue adelantado por éste. Por tanto, independientemente de que la empresa pueda ser representada legalmente por otros empleados o por un apoderado especial, cuando en el proceso administrativo la representación ha sido asumida y ejercida por el representante legal y la Administración lo ha tenido como tal, no puede, en la decisión que pone fin a la vía gubernativa, desconocerlo, y mucho menos remitir copia del acto a una dependencia de la entidad, por cuanto la notificación personal implica que la entrega se realice

³ FI 80 c.p.

⁴ FI 91 c.p.

de manera efectiva y material al interesado, pues es con ello que de forma clara y cierta tiene conocimiento de la decisión.

No obstante lo anterior, advierte la Sala que el día 29 de mayo de 2007, la sociedad presentó demanda de nulidad y restablecimiento del derecho en la cual solicita la nulidad de la *Resolución Recurso de Reconsideración del 29 de enero de 2007* y anexó copia del acto administrativo⁵.

Lo anterior constituye un comportamiento expreso, claro e inequívoco del interesado, que permite colegir que conoció la decisión contenida en el acto administrativo. Por tanto se entiende que se encuentra notificada por conducta concluyente⁶ en dicha fecha.

Así las cosas, procede la Sala a verificar si la notificación del mencionado acto se efectuó en el término establecido en los artículos 45 del Acuerdo 56 de 1998 y 732 del Estatuto Tributario, pues en el caso de que no se hubiere notificado dentro del año siguiente a la interposición del recurso de reconsideración en debida forma, éste se entiende fallado a favor del recurrente (artículo 734 *ibídem*).

Advierte la Sala, que en los hechos de la demanda se manifestó que el 6 de septiembre de 2006 la sociedad recibió copia de cuatro (4) autos que decretaron la inspección tributaria del impuesto de industria y comercio para los períodos 2000, 2001, **2002**, 2003 y 2004⁷.

En efecto, en el expediente obra el Acta No.1º de Visita de Inspección Tributaria a la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá E.S.P. del 18 de septiembre de 2006⁸. Por tanto, en virtud de lo dispuesto en el artículo 733 del Estatuto Tributario el plazo para resolver el recurso de reconsideración se suspendió por el término de 3 meses.

Teniendo en cuenta que el recurso de reconsideración se interpuso el 1º de marzo de 2006, y que el término para resolver el recurso se suspendió por 3 meses, el plazo de que trata el artículo 732 *ibídem* venció el 31 de mayo de 2007. Por tanto, la notificación por conducta concluyente de la resolución que resolvió el recurso, del 29 de mayo de 2007, se realizó dentro del término legal.

Por consiguiente, no se configura una violación al debido proceso ni al derecho de defensa de la sociedad, pues si bien existió una irregularidad en la notificación personal ésta se subsanó con la notificación por conducta concluyente en tanto se surtió en el plazo que establece la ley para resolver los recursos.

⁵ FI 25 c.p.

⁶Artículo 48 del Código Contencioso Administrativo. ARTICULO 48. FALTA O IRREGULARIDAD DE LAS NOTIFICACIONES. Sin el lleno de los anteriores requisitos no se tendrá por hecha la notificación ni producirá efectos legales la decisión, a menos que la parte interesada, dándose por suficientemente enterada, convenga en ella o utilice en tiempo los recursos legales. Tampoco producirán efectos legales las decisiones mientras no se hagan las publicaciones respectivas en el caso del artículo 46.

⁷ FI 6 c.p.

⁸ FI 247-248 c.p.

2. Impuesto de industria y comercio

La Administración considera que la sociedad desarrolla en el Municipio de la Calera una actividad industrial que consiste en la transformación y almacenamiento de agua en su planta Francisco Wiesner. Por tanto, le correspondía presentar la declaración del impuesto de industria y comercio por el año gravable 2002.

La demandante sostiene que no es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio en el Municipio de la Calera, toda vez que se acogió al tratamiento especial consagrado en el literal b) del artículo 7° de la Ley 56 de 1981, por lo que ha venido pagando la compensación de que trata el artículo 4° *ibídem*.

Que, además, la actividad de captación y procesamiento de agua que realiza en el municipio no se encuentra gravada con el impuesto de industria y comercio toda vez que es un actividad complementaria al servicio de acueducto, evento en el cual, de conformidad con la Ley 142 de 1994, el tributo se causa en el municipio en el que se presta el servicio al usuario final, que en este caso es el Distrito Capital de Bogotá.

A ese respecto, debe dilucidar la Sala si la actividad de transformación y almacenamiento de agua que realizó la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá en la Planta Francisco Wiesner debe gravarse con el impuesto de industria y comercio en el Municipio de la Calera.

La Ley 56 de 1981, por la cual se dictan normas sobre obras públicas de generación de energía eléctrica, y acueductos, sistemas de regadío, y otras, establece:

Artículo 1º.- Las relaciones que surjan entre las entidades propietarias de las obras públicas que se construyan para generación y transmisión de energía eléctrica, acueductos, riego y regulación de ríos y caudales y los municipios afectados por ellas, así como las compensaciones y beneficios que se originen por esas relaciones, se regirán por la presente Ley.

(...)

Artículo 4º.- La entidad propietaria de las obras reconocerá anualmente a los municipios de que trata el artículo 1º de esta Ley.

a) Una suma de dinero que compense el impuesto predial que dejen de percibir por los inmuebles adquiridos.

b) El impuesto predial que corresponda a los edificios y a las viviendas permanentes de su propiedad, sin incluir las presas, estaciones generadoras u otras obras públicas ni sus equipos.

(...)

Artículo 7º.- Las entidades propietarias, pagarán a los municipios los impuestos, tasas, gravámenes o contribuciones de carácter municipal diferentes del impuesto predial, únicamente a partir del momento en que las obras entren en operación o funcionamiento y dentro de las siguientes limitaciones:

a) Las entidades propietarias de obras para generación de energía eléctrica, podrán ser gravadas con el impuesto de industria y comercio, limitada a cinco pesos (\$5.00) anuales por cada kilovatio, instalado en la respectiva central generadora.

El Gobierno Nacional fijará mediante decreto la proporción en que dicho impuesto debe distribuirse entre los diferentes municipios afectados en donde se realicen las obras y su monto se reajustará anualmente en un porcentaje igual al índice nacional

de incremento del costo de vida certificado por el DANE correspondiente al año inmediatamente anterior.

b) Las entidades públicas que realicen obras de acueductos, alcantarillados, riego, o simple regulación de caudales no asociada a generación eléctrica, no pagarán impuestos de industria y comercio.

c) Las entidades propietarias de explotaciones de canteras o minas diferentes de sal, esmeraldas y metales preciosos podrán ser gravadas con impuesto de industria y comercio, por los respectivos municipios, limitado al 3% del valor del mineral en boca de mina, determinado actualmente por el Ministerio de Minas y Energía.

Las entidades públicas propietarias de las obras de que aquí se trata no estarán obligadas a pagar compensaciones o beneficios adicionales a los que esta Ley establece con motivo de la ejecución de dichas obras”.

La Corte Constitucional en la sentencia C- 992 de 2004 declaró exequible el literal b) del artículo 7º de la Ley 56 de 1981, en los siguientes términos:

*“Aunque el impuesto de industria y comercio ya existía al momento de ser expedida la norma acusada, sin embargo fue regulado de manera sistemática por una norma ulterior, a saber la Ley 14 de 1983. **Esto no significa que esa norma posterior hubiera modificado o derogado la disposición acusada**, punto que ya había sido clarificado por esta Corte, precisamente al estudiar una demanda contra otro aparte del mismo artículo 7 de la ley 56 de 1981 (...)*

*De manera general, el hecho gravable general que causa el impuesto de industria y comercio se encuentra definido por el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, que establece que éste recae sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicios que se realizan en los distritos especiales y en los municipios, ya sea en forma permanente o transitoria, y en establecimientos de comercio abiertos o no al público. **Frente a esta definición del hecho gravable, existen dudas sobre si la realización de obras de acueductos, alcantarillados, riego o simple regulación de caudales no asociada a generación eléctrica realmente caen o no bajo ese hecho gravable, pues no es claro que esas actividades puedan ser calificadas como industriales, comerciales o de servicios, ni tampoco que se realicen en un determinado municipio, sobre todo si se tiene en cuenta que en muchos casos esas obras atraviesan varios municipios. En tales circunstancias, la norma acusada lo que está haciendo es simplemente precisar el hecho gravable, indicando que esas actividades no deben entenderse incluidas en el tipo de comportamientos susceptibles de generar el impuesto de industria y comercio.**”*

Esa Corporación⁹ dijo que la norma en mención regula de manera especial el impuesto de industria y comercio, al delimitar el alcance de uno de los elementos de la obligación tributaria, en la medida que precisó que ciertas actividades -*obras de acueducto, alcantarillado, riego o simple regulación de caudales no asociada a generación eléctrica*-, no están incluidas en el hecho generador del tributo.

Para la Sala es claro que la finalidad de esta norma fue la de excluir una actividad, y que si bien debe ser realizada por una entidad pública, esta condición no es obstáculo para que estas entidades puedan llevar a cabo otras actividades de naturaleza diferente que por no estar expresamente relacionadas no son beneficiarias de la exclusión.

⁹ *ibídem*

En conclusión el literal b) del artículo 7º de la Ley 56 de 1981 dispone un tratamiento especial en el impuesto de industria y comercio para las actividades que constituyan obras de acueducto y alcantarillado. Sin embargo, en este caso, las actividades que se endilgan como gravadas son la de transformación y almacenamiento de agua, por lo que al tenor de dicha normativa no puedan tratarse como excluidas del gravamen.

Ahora, la Ley 142 de 1994, por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios, señala:

“ARTÍCULO 10. ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LA LEY. Esta Ley se aplica a los servicios públicos domiciliarios de acueducto, alcantarillado, aseo, energía eléctrica, distribución de gas combustible, telefonía [fija] pública básica conmutada y la telefonía local móvil en el sector rural; a las actividades que realicen las personas prestadoras de servicios públicos de que trata el artículo 15 de la presente Ley, y a las actividades complementarias definidas en el Capítulo II del presente título y a los otros servicios previstos en normas especiales de esta Ley.

14.21. SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS. Son los servicios de acueducto, alcantarillado, aseo, energía eléctrica, telefonía pública básica conmutada, telefonía móvil rural, y distribución de gas combustible, tal como se definen en este capítulo.

14.22. SERVICIO PÚBLICO DOMICILIARIO DE ACUEDUCTO. Llamado también servicio público domiciliario de agua potable. Es la distribución municipal de agua apta para el consumo humano, incluida su conexión y medición. **También se aplicará esta Ley a las actividades complementarias tales como captación de agua y su procesamiento, tratamiento, almacenamiento, conducción y transporte.**

ARTÍCULO 18. OBJETO. La Empresa de servicios públicos tiene como objeto la prestación de uno o más de los servicios públicos a los que se aplica esta Ley, o realizar una o varias de las actividades complementarias, o una y otra cosa.

Las comisiones de regulación podrán obligar a una empresa de servicios públicos a tener un objeto exclusivo cuando establezcan que la multiplicidad del objeto limita la competencia y no produce economías de escala o de aglomeración en beneficio del usuario. **En todo caso, las empresas de servicios públicos que tengan objeto social múltiple deberán llevar contabilidad separada para cada uno de los servicios que presten; y el costo y la modalidad de las operaciones entre cada servicio deben registrarse de manera explícita.**

ARTÍCULO 24. RÉGIMEN TRIBUTARIO. Todas las entidades prestadoras de servicios públicos están sujetas al régimen tributario nacional y de las entidades territoriales, pero se observarán estas reglas especiales:

24.1. <Aparte entre paréntesis cuadrados [...] suprimido mediante FE DE ERRATAS. El texto corregido es el siguiente:> Los departamentos y los municipios no podrán gravar a las empresas de servicios públicos con tasas, contribuciones o impuestos que [no] sean aplicables a los demás contribuyentes que cumplan funciones industriales o comerciales”.

La Ley 383 de 1997, precisó el alcance del artículo 24-1 de la Ley 142 de 1994, en el siguiente sentido:

ARTICULO 51. Para efectos del artículo 24-1 de la Ley 142 de 1994, el impuesto de industria y comercio en la prestación de los servicios públicos domiciliarios se causa en el municipio en donde se preste el servicio al usuario final sobre el valor promedio mensual facturado.

(...)

PARÁGRAFO 1o. En ningún caso los ingresos obtenidos por la prestación de los servicios públicos aquí mencionados, se gravarán más de una vez por la misma actividad.

PARÁGRAFO 2o. Cuando el impuesto de industria y comercio causado por la prestación de los servicios públicos domiciliarios a que se refiere este artículo, se determine anualmente, se tomará el total de los ingresos mensuales promedio obtenidos en el año correspondiente. Para la determinación del impuesto por períodos inferiores a un año, se tomará el valor mensual promedio del respectivo período."

Como se observa la Ley 142 de 1994 es aplicable tanto a los servicios públicos domiciliarios como a las actividades complementarias.

En ese sentido, la mencionada ley señaló que el servicio público domiciliario de acueducto es la distribución municipal de agua apta para el consumo humano, incluida su conexión y medición; y que la actividad complementaria consiste en la captación de agua y su procesamiento, tratamiento, almacenamiento, conducción y transporte.

Sin embargo, esas actividades complementarias también son servicio público, al tenor del artículo 14.20 de la Ley 142 de 1994¹⁰.

En concordancia con lo anterior, las regulaciones especiales que en materia del impuesto de industria y comercio sean aplicables al servicio público domiciliario de acueducto, también se deben analizar cuando se trate de la ejecución de las actividades complementarias. Por ello, para efectos del impuesto de industria y comercio, la potabilización hecha por el mismo prestador del servicio público domiciliario de acueducto, se grava cuando se presta ese servicio público domiciliario, en el municipio en donde se preste el servicio al usuario final.

Ahora bien, cuando un prestador del servicio público de acueducto es el que potabiliza el agua y otro prestador de ese mismo servicio público domiciliario el que suministra el agua, cabría la posibilidad de que el impuesto de industria y comercio se cause en cabeza de los dos prestadores del servicio público domiciliario, por los ingresos que cada uno perciba por la actividad que desarrolla. Sin embargo, en este caso, siempre habrá que analizarse, para efectos de verificar la base gravable del impuesto de industria y comercio, que los ingresos percibidos por la prestación del servicio público domiciliario de acueducto y por la ejecución del servicio público complementario de potabilización del agua no hayan quedado gravados dos veces¹¹

¹⁰ **14.20. SERVICIOS PÚBLICOS.** < modificado por el artículo 2 de la Ley 689 de 2001. Son todos los servicios y actividades complementarias a los que se aplica esta ley.

¹¹ No debe perderse de vista que la potabilización del agua implica un costo para la empresa que suministra el servicio público domiciliario. En esa medida, es menester tener en cuenta que en la tarifa del servicio público domiciliario podría incluirse la recuperación del costo por la potabilización, pues, uno de los objetivos centrales de la actual regulación del sector es propiciar la recuperación de

Conforme con lo anterior, procede la Sala a verificar las pruebas recaudadas en el expediente:

El artículo 3º del Acuerdo No. 1º de 2002, por el cual se reforman los Estatutos de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá E.S.P.¹², dispone:

“Artículo 3º. Objeto. *Corresponde a la EAAB- ESP la prestación de los servicios públicos domiciliarios de acueducto y alcantarillado en el área de jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá. También podrá prestar esos mismos servicios en cualquier lugar nacional e internacional.*

En cumplimiento de su objeto, la EAAB – ESP, desarrollará las siguientes funciones principales:

- a. captar, almacenar, tratar, conducir, y distribuir agua potable.*
- b. Recibir, conducir, tratar y disponer de aguas servidas, en los términos y condiciones fijadas por las normas para estos servicios. (...)”¹³.*

La Administración sostiene que la sociedad *desarrolla en el Municipio de la Calera en un inmueble de su propiedad actividades industriales de transformación y almacenamiento de agua en su planta Francisco Wiesner para posteriormente ser conducida y distribuida en otras jurisdicciones*¹⁴.

El Municipio de la Calera, en la liquidación de aforo, determinó la base gravable de la sociedad con fundamento en los ingresos netos (\$584.088.720.000) reportados por la DIAN de acuerdo a la declaración de renta del contribuyente¹⁵.

los costos de prestación del servicio. Eso se deduce del artículo 87 de la Ley 142 de 1994, que dispone:

“Ley 142 de 1994. ARTÍCULO 87. CRITERIOS PARA DEFINIR EL RÉGIMEN TARIFARIO. El régimen tarifario estará orientado por los criterios de eficiencia económica, neutralidad, solidaridad, redistribución, suficiencia financiera, simplicidad y transparencia.

87.1. Por eficiencia económica se entiende que el régimen de tarifas procurará que éstas se aproximen a lo que serían los precios de un mercado competitivo; que las fórmulas tarifarias deben tener en cuenta no solo los costos sino los aumentos de productividad esperados, y que éstos deben distribuirse entre la empresa y los usuarios, tal como ocurriría en un mercado competitivo; y que las fórmulas tarifarias no pueden trasladar a los usuarios los costos de una gestión ineficiente, ni permitir que las empresas se apropien de las utilidades provenientes de prácticas restrictivas de la competencia. En el caso de servicios públicos sujetos a fórmulas tarifarias, las tarifas deben reflejar siempre tanto el nivel y la estructura de los costos económicos de prestar el servicio, como la demanda por éste.

(...)

87.4. Por suficiencia financiera se entiende que las fórmulas de tarifas garantizarán la recuperación de los costos y gastos propios de operación, incluyendo la expansión, la reposición y el mantenimiento; permitirán remunerar el patrimonio de los accionistas en la misma forma en la que lo habría remunerado una empresa eficiente en un sector de riesgo comparable; y permitirán utilizar las tecnologías y sistemas administrativos que garanticen la mejor calidad, continuidad y seguridad a sus usuarios. (...)”

¹² Según el artículo 2º de los Estatutos de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá ESP, es una empresa industrial y comercial del Distrito Capital, prestadora de servicios públicos domiciliarios, dotada de personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente. FI 55 c.p.

¹³ FI 56 c.p.

¹⁴ Liquidación de Aforo del 29 de diciembre de 2005. FI.73

Posteriormente, la Administración practicó una inspección tributaria en la cual manifestó:

*“El objetivo de la revisión es determinar **el valor de venta por cada uno de los años 2000, 2001, 2002, 2003 y 2004 de agua distribuida de la planta ubicada en la Calera, indistintamente del estrato al que se le facture** y del agua, no contabilizada, y teniendo en cuenta que de acuerdo con lo que informa la doctora Janeth (Directora Financiera y Tributaria de E.A.A.B.), esta información no se encuentra centralizada en su área, se solicita a través de la presente inspección a la E.A.A.B, para que en un término de quince días suministre la información mencionada anteriormente.*

Para los fines pertinentes se recibe copia de los estados financieros de los años 2000,2001, 2002, 2003 y 2004”¹⁶

En la Resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la Administración modificó la base gravable establecida en la liquidación de aforo, y la determinó conforme con los ingresos reportados **por concepto del servicio de acueducto** en los estados financieros de la sociedad¹⁷.

Por solicitud de la parte demandada, el a quo decretó la práctica de un dictamen pericial, que tuvo por objeto determinar la participación en el ingreso total de la empresa en las actividades que realiza en la Planta Francisco Wiesner¹⁸. El dictamen pericial dijo:

“La Planta Francisco Wiesner se encuentra ubicada en el Municipio de la Calera, de la cual, el agua tratada es conducida a la ciudad de Bogotá D.C. mediante el denominado “Túnel Alterno de Usaquén”¹⁹(...).

*Teniendo en cuenta que la actividad de la planta Francisco Wiesner y partiendo de lo expuesto en los párrafos anteriores, mediante procedimiento técnico de distribución de volumen de agua suministrada en m3 por cada planta de tratamiento, **se procede a efectuar la correspondiente relación con los valores facturados por servicios de acueducto y así, de esta manera, determinar la base gravable del impuesto de industria y comercio del año 2002**²⁰”.*

A ese respecto, advierte la Sala que los actos demandados determinaron el impuesto de industria y comercio sobre los ingresos obtenidos por el servicio de acueducto que presta la sociedad, no obstante que la actividad que pretendió gravar era la de transformación y tratamiento de agua.

Es cierto que, en principio, le corresponde al contribuyente la carga de la prueba, principio que cumplió la empresa al allegar sus estados financieros, al atender todos los requerimientos de la Administración, y al permitir la práctica de la inspección tributaria en sus instalaciones.

¹⁵ FI 76-78, 237 A -242 c.p.

¹⁶ FI 247-248 c.p.

¹⁷ FI 105 c.p.

¹⁸ FI 183 y 268 c.p.

¹⁹ FI 280 c.p.

²⁰ FI 282-283 c.p.

El hecho de que el contribuyente hubiere sostenido que no obtenía ingresos por dicha actividad, no significa que no aportó las pruebas para demostrar su afirmación, pues, como se indicó, la sociedad no obstaculizó la práctica de las pruebas decretadas y solicitadas por la Administración. Por el contrario, la afirmación de la actora encuentra sustento en los estados financieros, respecto de los cuales el municipio únicamente encontró ingresos por la prestación del servicio de acueducto.

Aunado a lo anterior, la Administración, en la práctica de la inspección tributaria, tuvo la oportunidad de constatar de manera directa los hechos gravados. Sin embargo, no pudo establecer la existencia de ingresos por la realización de estas actividades. En efecto, aún teniendo a su disposición las herramientas contables no pudo desvirtuar el hecho afirmado por la sociedad y que consiste en que no percibió ingresos por la realización de dicha actividad.

En el presente caso no existe prueba de que el contribuyente hubiere obtenido algún ingreso por la actividad de potabilización, lo que se corrobora en el hecho de que la Administración no pudo establecer en las distintas pruebas que practicó a lo largo de la vía gubernativa que ésta hubiere obtenido ingresos por esta actividad.

Además, no es procedente que la Administración grave el servicio público domiciliario de acueducto, pues conforme con los artículos 24.1 de la Ley 142 de 1994 y 51 de la Ley 383 de 1997, el tributo solo se causa en el municipio en el que se preste el servicio al usuario final, que en el presente caso es el Distrito Capital de Bogotá, hecho que no fue controvertido por la parte demandada.

Tampoco es procedente que los actos demandados graven el servicio público de acueducto que presta la sociedad en otra jurisdicción, con la excusa de determinar la base gravable del impuesto para las actividades de transformación y almacenamiento de agua, puesto que ello conllevaría a que los ingresos recibidos por la prestación de este servicio se gravarían dos veces.

En efecto, si la Administración de manera oficiosa decide verificar directamente los hechos gravados para determinar su existencia real y los ingresos obtenidos, no puede desconocer la prueba que ella misma practicó, en la cual verificó que conforme con los estados financieros de la compañía obtuvo ingresos por la prestación del servicio de acueducto.

Así mismo, tampoco se puede tomar la base gravable determinada en el dictamen pericial, toda vez que fue constituida con los ingresos que obtuvo la sociedad por la prestación del servicio público de acueducto.

Además, el hecho de que la base utilizada para hacer el cálculo corresponda a parte de los ingresos que percibió la E.A.A.B. por concepto del servicio de acueducto prestado en la jurisdicción de Bogotá, pone en evidencia que el impuesto de industria y comercio no se está liquidando sobre los ingresos supuestamente derivados de la actividad de potabilización, sino sobre los ingresos derivados de la prestación del servicio público de acueducto.

Por las anteriores razones se confirmará la sentencia apelada, pero por los motivos expuestos en esta providencia.

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,

FALLA

CONFÍRMASE la sentencia del 2 de Julio de 2009, dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A".

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al tribunal de origen y cúmplase.

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

LEY 56 DE 1981 - Interpretación del literal b) del artículo 7 efectuada en la sentencia del 11 de octubre de 2012 (Exp. 17910) / SERVICIO PUBLICO - A partir de la Constitución Política de 1991 y de la Ley 142 de 1994 el servicio público no se puede asimilar a la noción de función pública porque no solo las entidades públicas pueden prestar los servicios públicos domiciliarios /

Entonces, en cuanto a la interpretación del literal b) del artículo 7 de la Ley 56 de 1981, la Sala considera que la precisó la Corte Constitucional cuando concluyó que ese literal no consagraba una exención del impuesto de industria y comercio. Pero, en cuanto al entendimiento de la delimitación del hecho generador, la Sala considera que, esa delimitación también ha sufrido cambios, en virtud de la mentada evolución de la noción subjetiva de servicio público, pero, especialmente, a raíz de la expedición de la Ley 142 de 1994. En efecto, conforme se precisó, el servicio público ya no puede asimilarse a la función pública, porque a partir de la Constitución de 1991 y la expedición de la Ley 142 de 1994, no solo las entidades públicas pueden prestar los servicios públicos domiciliarios. En la actualidad, tales servicios se prestan dentro de los parámetros de **la libre empresa** como un derecho de todas las personas de *“organizar y operar empresas que tengan por objeto la prestación de los servicios públicos, dentro de los límites de la Constitución y la ley.”* Esa es la adecuada interpretación del literal b) del artículo 7 de la Ley 56 de 1981 y, en ese contexto, no habrían razones para declarar la nulidad de los actos administrativos acusados, pues es necesario analizar si, en el entendido de las nociones vigentes, el servicio público domiciliario y las actividades complementarias están gravadas con el impuesto de industria y comercio.”

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

ACLARACIÓN DE VOTO

Magistrado: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

REF:	EXP 25000232700020070010701
NÚMERO INTERNO:	17866
DEMANDANTE:	EMPRESA DE ACUEDUCTO Y ALCANTARILLADO DE BOGOTÁ E.A.A.B.
DEMANDADO:	MUNICIPIO DE LA CALERA
SENTENCIA:	11 DE OCTUBRE DE 2012
MAGISTRADO PONENTE:	WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Aclaro el voto que di en favor de la sentencia del 11 de octubre de 2012 —que confirmó la sentencia del 2 de julio de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca que declaró la nulidad de los actos administrativos por los que el municipio de la Calera liquidó de aforo el impuesto de industria y comercio a la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá— simplemente para precisar la interpretación que en esa sentencia se hizo del literal b) del artículo 7º de la Ley 56 de 1981, y que en la sentencia del 11 de octubre de 2011 (Exp. 17910), de la que fui ponente, quedó planteada en los siguientes términos:

“Pues bien, el literal b) del artículo 7 de la Ley 56 de 1981 prescribe lo siguiente:

“**ARTICULO 7º.**—Las entidades propietarias, pagarán a los municipios los impuestos, tasas, gravámenes o contribuciones de carácter municipal diferentes del impuesto predial, únicamente a partir del momento en que las obras entren en operación o funcionamiento y dentro de las siguientes limitaciones:

b) Las entidades públicas que realicen obras de acueductos, (...) no pagarán impuestos de industria y comercio.”

Mediante sentencia C-992 de 2004, la Corte Constitucional declaró exequible el literal transcrito. La demanda se fundamentó en la violación de los artículos 294, 287 y 363 de la Carta Política, por cuanto, se interpretó que la norma imponía una exención del impuesto de industria y comercio, lo que está proscrito por el artículo 294, dado que los recursos derivados de ese impuesto son de propiedad de los municipios.

La Corte Constitucional precisó que el literal b) del artículo 7 de la Ley 56 de 1981 no regulaba la exención del impuesto de industria y comercio. Que tan solo limitaba el hecho gravable.²¹

También entendió que como el artículo 32 de la Ley 14 de 1983 estableció que el impuesto de industria y comercio se genera sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicios que se realizan en los distritos especiales y en los municipios, ya sea en forma permanente o transitoria, y en establecimientos de comercio abiertos o no al público, la realización de obras de acueductos,

²¹ (...) 21- El lenguaje empleado por la disposición acusada sugiere que se trata de una exención puesto que excluye a un grupo de personas del pago de un tributo existente, que es propiedad de las entidades territoriales. Así, como ya se explicó, el impuesto de industria y comercio es municipal y el aparte acusado excluye de su pago a ciertas entidades públicas, a saber aquellas que “realicen obras de acueductos, alcantarillados, riego o simple regulación de caudales no asociada a generación eléctrica”. Un examen más detallado muestra empero que en realidad la norma está delimitando el alcance del hecho gravable que genera el impuesto de industria y comercio, en la medida en que está precisando que ciertas actividades no están incluidas en ese hecho gravable.

(...) 24- De manera general, el hecho gravable general que causa el impuesto de industria y comercio se encuentra definido por el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, que establece que éste recae sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicios que se realizan en los distritos especiales y en los municipios, ya sea en forma permanente o transitoria, y en establecimientos de comercio abiertos o no al público. Frente a esta definición del hecho gravable, existen dudas sobre si la realización de obras de acueductos, alcantarillados, riego o simple regulación de caudales no asociada a generación eléctrica realmente caen o no bajo ese hecho gravable, pues no es claro que esas actividades puedan ser calificadas como industriales, comerciales o de servicios, ni tampoco que se realicen en un determinado municipio, sobre todo si se tiene en cuenta que en muchos casos esas obras atraviesan varios municipios. En tales circunstancias, la norma acusada lo que está haciendo es simplemente precisar el hecho gravable, indicando que esas actividades no deben entenderse incluidas en el tipo de comportamientos susceptibles de generar el impuesto de industria y comercio.”

alcantarillados, riegos o simple regulación de caudales no asociada a generación eléctrica, no constituyen hecho gravable, y, por tanto, no debe entenderse incluida en el tipo de comportamientos susceptibles de generar el impuesto de industria y comercio.

La Sala comparte la interpretación que expuso la Corte Constitucional. Sin embargo, precisa que el servicio público de acueducto derivado de esas obras no se encontraba dentro de los presupuestos del hecho generador del impuesto de industria y comercio, porque en el contexto socio económico del año en que se expidió la Ley 56 (años 80), el servicio público a cargo del Estado era entendido conforme la noción subjetiva, según la cual, los servicios públicos auténticos eran los “prestados” o “realizados definitivamente” por la Administración Pública”²².

En efecto, antes de la Constitución de 1991, un sector de la doctrina estimaba que tanto desde el punto de vista orgánico, material o formal²³ el servicio público era función pública y, por tanto, no era ni actividad industrial ni comercial ni de servicios, en síntesis, el servicio público no tenía carácter mercantil.

Cosa distinta es que la noción de servicio público — a partir de los episodios de las nacionalizaciones y privatizaciones que tuvieron lugar en los años 80, y, particularmente, a partir de la Constitución de 1991— haya evolucionado hacia una noción objetiva que “*pretende atribuir [a los servicios públicos] un contenido material o sustancial*”²⁴ cuyo eje es el interés general que, en la actualidad, lo promueve la Administración Pública, directamente, o a través de particulares. En consecuencia, lo que determina una actividad económica como

²² “La concepción subjetiva, en su inspiración original, Alberto Montaña Plata “*El concepto de servicio público en el derecho administrativo*”. Universidad Externado de Colombia. Segunda Edición. Mayo 2005. Bogotá- Colombia.

²³ Desde el punto de vista material: el servicio público es función pública porque atañe a la actividad del Estado para satisfacer necesidades de interés público y sujetas al derecho público.

Desde el punto de vista orgánico: el servicio público es función pública en virtud de los órganos públicos que cumplen las tareas de interés general sujetas al derecho público.

Y, desde el punto de vista formal: el servicio público es función pública, porque el derecho público tiende a regular toda actividad tendiente a la satisfacción de necesidades públicas.

²⁴ Idem 25

servicio público ya no es la institución pública que lo presta, sino el fin estatal que con su prestación se procura. Por eso, el artículo 365 de la Carta Política dispone que los servicios públicos son inherentes a la finalidad social del Estado y que es deber de éste asegurar su prestación eficiente a todos los habitantes del territorio nacional.

El artículo 365 C.P. en ese orden, dispuso que los servicios públicos están sometidos al régimen jurídico que fije la ley y que pueden ser prestados por el Estado, directa o indirectamente, por comunidades organizadas, o por particulares pero que, en todo caso, el Estado debe mantener la regulación, el control y la vigilancia de dichos servicios.

La Corte Constitucional, en sentencia C-736 de 2007 dijo que *“(...) de lo afirmado por el artículo 365 cuando indica que los servicios públicos”* estarán sometidos al régimen jurídico que fije la ley, podrán ser prestados por el Estado, directa o indirectamente, por comunidades organizadas, o por particulares, *“(...) entiende que el constituyente quiso definir que las personas o entidades que asuman la prestación de los servicios públicos tendrán no sólo un régimen jurídico especial, sino también una naturaleza jurídica especial; esta particular naturaleza y reglamentación jurídica encuentra su fundamento en la necesidad de hacer realidad la finalidad social que es definida por la misma Carta como objetivo de la adecuada prestación de los servicios públicos. De lo anterior se desprende que cuando el Estado asume directamente o participa con los particulares en dicho cometido, las entidades que surgen para estos efectos también se revisten de ese carácter especial y quedan sujetas a la reglamentación jurídica particularmente diseñada para la prestación adecuada de los servicios públicos.(...)”*²⁵

Adicionalmente, según la doctrina de autores *“La solidaridad, en el marco del Estado social del derecho, es el núcleo de la teoría del servicio público y lo que justifica la existencia de esta disciplina especial”*²⁶. Por eso, en la actualidad, se reconoce que ***“la prestación de los servicios públicos domiciliarios en Colombia no constituye una simple actividad económica de carácter privado, ni el ejercicio de las funciones públicas que le corresponden exclusivamente al Estado, sino, que se trata de una actividad que por su relevancia en la***

²⁵ Corte Constitucional. Sentencia C-736 de 2007.

²⁶ Carlos Alberto Atehortúa Ríos. “Régimen de los Servicios Públicos Domiciliarios. En el contexto de la doctrina constitucional”. Biblioteca Jurídica Dike. Medellín. 2008.

calidad de vida de los ciudadanos y el desarrollo de la sociedad, se somete a un régimen jurídico especial”.²⁷

En el mismo sentido, dijo la Corte que en la actualidad no resulta asimilable en la Constitución el concepto de función pública con el de servicio público porque la noción actual de servicio público, *“corresponde a la evolución que dicha noción ha tenido en la doctrina y que ya no corresponde a la noción clásica de servicio público que implicaba la asimilación del servicio público con la función pública y con el derecho público”*²⁸

Por lo expuesto, no es pertinente afirmar que los servicios públicos domiciliarios son función pública, pero tampoco es pertinente asimilar los servicios públicos a una simple y llana actividad mercantil, toda vez que, conforme con la Constitución de 1991, se impone la nueva noción de servicio público, que demanda, de manera ineludible, que tales servicios se analicen bajo el contexto del régimen jurídico especial que se profiera para el efecto.²⁹

En consecuencia, el servicio público domiciliario de acueducto y las actividades complementarias de captación, tratamiento, almacenamiento, transporte y distribución de agua potable, no puede tratarse como una función pública —según la concepción que tenía en vigencia de la Ley 56 de 1981— ni tampoco puede ser visto como una simple actividad mercantil sujeta solo a la ley mercantil— análoga a las establecidas en la Ley 14 de 1983, para manejar la industria y el comercio.

De ahí que, consecuente con lo previsto en el artículo 365 de la Carta Política, el legislador reguló los servicios públicos domiciliarios, en general, y el servicio público domiciliario de acueducto, en particular,

²⁷ Idem.

²⁸ Corte Constitucional. Sentencia C-037 de 2003.

²⁹ “Durante la década de los noventa, la mayoría de países con economías de mercado redefinieron el papel del Estado en la prestación de los servicios públicos a la población. En esencia, los antiguos monopolios estatales fueron reemplazados por estructuras de mercado con participación de capitales privados en un ambiente de competencia. Los gobiernos reorientaron su participación en los mercados, transfiriendo en parte al sector privado la prestación de los servicios y asumiendo más activamente el papel de reguladores y vigilantes de los prestadores.

La definición de este nuevo enfoque se debió tanto a la necesidad de atraer nuevos capitales para la ampliación y modernización de la infraestructura existente, como a la existencia generalizada de una nueva concepción del Estado que abogaba por la reducción de su tamaño y por una mayor importancia del papel del mercado en la asignación de los recursos.

Este nuevo enfoque en la prestación de los servicios públicos fue implementado en Colombia a partir de la Constitución de 1991, abriendo el camino para la prestación de los servicios por parte de agentes no estatales. Este proceso de apertura fue consagrado posteriormente por la Ley 142 de 1994 redefiniendo completamente el esquema institucional y de prestación de los servicios públicos domiciliarios en Colombia. Como consecuencia, nuevos actores entraron a la prestación de los servicios y se registraron cambios importantes en términos de coberturas, tarifas y calidad.” EVOLUCIÓN DEL SERVICIO DE ACUEDUCTO Y ALCANTARILLADO DURANTE LA ÚLTIMA DÉCADA. CAROLINA DOMÍNGUEZ TORRES. EDUARDO URIBE BOTERO. DOCUMENTO CEDE 2005-19. ISSN 1657-7191 (Edición Electrónica). MARZO DE 2005. www.economia.uniandes.edu.co/publicaciones/d2005-19.pdf

en la Ley 142 de 1994, regulación que impone que la actividad, en su conjunto, se analice a partir de las normas específicas y no de las generales. Con la misma lógica, para efectos tributarios y, particularmente del impuesto de industria y comercio.

Precisamente, la evolución normativa en materia del impuesto de industria y comercio indica que, en la actualidad, el servicio público domiciliario de acueducto se rige por la Ley 56 de 1981, por la Ley 142 de 1994 y por la Ley 383 de 1997.

Entonces, en cuanto a la interpretación del literal b) del artículo 7 de la Ley 56 de 1981, la Sala considera que la precisó la Corte Constitucional cuando concluyó que ese literal no consagraba una exención del impuesto de industria y comercio.

Pero, en cuanto al entendimiento de la delimitación del hecho generador, la Sala considera que, esa delimitación también ha sufrido cambios, en virtud de la mentada evolución de la noción subjetiva de servicio público, pero, especialmente, a raíz de la expedición de la Ley 142 de 1994.

En efecto, conforme se precisó, el servicio público ya no puede asimilarse a la función pública, porque a partir de la Constitución de 1991 y la expedición de la Ley 142 de 1994, no solo las entidades públicas pueden prestar los servicios públicos domiciliarios. En la actualidad, tales servicios se prestan dentro de los parámetros de **la libre empresa** como un derecho de todas las personas de *“organizar y operar empresas que tengan por objeto la prestación de los servicios públicos, dentro de los límites de la Constitución y la ley.”*³⁰

Esa es la adecuada interpretación del literal b) del artículo 7 de la Ley 56 de 1981 y, en ese contexto, no habrían razones para declarar la nulidad de los actos administrativos acusados, pues es necesario analizar si, en el entendido de las nociones vigentes, el servicio público domiciliario y las actividades complementarias están gravadas con el impuesto de industria y comercio.”

En esta forma dejo expresadas las razones de mi aclaración de voto.

³⁰ Artículo 10 de la Ley 142 de 1994

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Fecha ut supra