



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN PRIMERA

Bogotá, D.C., dieciséis (16) de diciembre de dos mil veintidós (2022)

CONSEJERA PONENTE: NUBIA MARGOTH PEÑA GARZÓN

Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Referencia: Acción de Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P

TESIS: CONFIRMA SENTENCIA DE PRIMER GRADO. LAS ACTUACIONES CENSURADAS TRANSGREDEN EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD TRIBUTARIA. LAS MODIFICACIONES EFECTUADAS AL VALOR DE LA CARGA CONTAMINANTE PER CÁPITA SOLO PODÍAN SURTIR EFECTOS SOBRE LOS PERÍODOS POSTERIORES A SU ADOPCIÓN. REITERACIÓN JURISPRUDENCIAL.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte accionada, **CORPORACIÓN AUTÓNOMA REGIONAL DE CALDAS -CORPOCALDAS¹**, contra la sentencia de 27 de noviembre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas², que accedió de manera parcial a las pretensiones de la demanda.

¹ En adelante CORPOCALDAS.

² En adelante el Tribunal.



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

I.- ANTECEDENTES

I.1- La sociedad **AGUAS DE MANIZALES S.A E.S.P.**, actuando por conducto de apoderado, interpuso demanda en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo -CCA³, contra **CORPOCALDAS**, con el fin de que se efectúen las siguientes declaraciones y condenas:

"[...]1) Declarar la nulidad de la factura Nro. 21462 expedida por la Corporación Autónoma Regional de Caldas CORPOCALDAS, a través de la cual esta entidad efectuó el cobro de la tasa retributiva del período 1 de enero de 2008 al 31 de diciembre de 2008, por un valor de MIL CIENTO VEINTISIETE MILLONES SEISCIENTOS DOCE MIL QUINIENTOS DOCE PESOS (\$1.127.612.512).

2) Declarar nula la Resolución Número 194 del 29 de marzo de 2010 expedida por el Director General de la Corporación Autónoma Regional de Caldas CORPOCALDAS, así como la Resolución 424 del 28 de julio de 2010 expedida por el Director General de la Corporación Autónoma Regional de Caldas CORPOCALDAS, a través de las cuales se desató desfavorablemente el recurso interpuesto por Aguas de Manizales S.A. E.S.P.

*3) Que como consecuencia de lo anterior, se liquide la tasa retributiva cobrada a Aguas de Manizales por el año 2008 con la carga per cápita contaminante en demanda bioquímica de oxígeno Kg/h*d y sólidos suspendidos totales Kg/h*d del 0.045, lo que equivale a un cobro entre enero y diciembre de 2008 de ochocientos trece millones cincuenta y cinco mil doscientos cuarenta y cinco pesos MCT \$813.055.245.*

4) Que como consecuencia de la nueva liquidación y de la nueva factura, se condene a la Corporación Autónoma Regional de

³ En adelante CCA.



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

*Caldas CORPOCALDAS a devolver el dinero de más que Aguas de Manizales pagó por concepto de tasa retributiva del año 2008, por haberse liquidado con la carga per cápita contaminante en la demanda bioquímica de oxígeno Kg/h*d y sólidos suspendidos totales Kg/h*d del 0.06. es decir la suma de trescientos catorce millones quinientos cincuenta y siete mil doscientos sesenta y siete pesos \$314.557.267.*

5) Que se condene a pagar los intereses corrientes tasados desde la fecha en que se pagó por Aguas de Manizales S.A E.S.P. la tasa retributiva del año 2008, es decir desde noviembre de 2009 hasta que se produzca el reintegro de los recursos.

6) Que se ordene el cumplimiento de la sentencia dentro del término establecido por el Código Contencioso Administrativo [...]”.

I.2.- Como hechos relevantes de la demanda, se señalan los siguientes:

Adujo que, en su calidad de prestadora del servicio público de acueducto y alcantarillado de la ciudad de Manizales, debe recaudar y trasladar la tasa retributiva a la que están obligados a pagar los usuarios que realizan vertimientos a los cuerpos de agua del municipio.

Aseguró que mediante factura núm. 21462, notificada el 16 de octubre de 2009, **CORPOCALDAS** efectuó el cobro de la tasa retributiva correspondiente al año 2008, por un valor de \$1.127.612.512.



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

Expuso que para el cálculo de la referida tasa, **CORPOCALDAS** aplicó el sistema y el método establecido en el artículo 42 de la Ley 99 de 22 de diciembre de 1993⁴, tomando como valor presuntivo promedio de aporte per cápita de carga contaminante 0.060 kg/hab.* día, tanto para DBO⁵ como para SST⁶.

Afirmó que desde el año 2000 **CORPOCALDAS** cobró la tasa retributiva, teniendo como valor presuntivo promedio per cápita de carga contaminante 0.045 kg/hab.*día.

Anotó que formuló el reclamo respectivo, alegando que la información utilizada para calcular la tasa había sido aumentada sin previa comunicación, situación que hacía más gravoso el pago facturado.

Mencionó que mediante la Resolución núm. 194 de 29 de marzo de 2010 **CORPOCALDAS** ratificó el contenido de la factura núm. 21462, advirtiéndole que no fue considerado el valor de producción per cápita de carga contaminante tomado como base para los años anteriores,

⁴ "Por la cual se crea el Ministerio del Medio Ambiente, se reordena el Sector Público encargado de la gestión y conservación del medio ambiente y los recursos naturales renovables, se organiza el Sistema Nacional Ambiental, SINA y se dictan otras disposiciones".

⁵ Demanda Bioquímica de Oxígeno.

⁶ Sólidos Suspendidos Totales.



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

porque se determinó un aumento de éste, conforme con lo que fue socializado en las reuniones con las empresas de agua y alcantarillado del departamento.

Precisó que nunca fue notificada del cambio de los valores de referencia del cálculo de la tasa retributiva, ni citada a ninguna reunión de socialización de tal situación.

Señaló que recurrió la Resolución núm. 194 de 29 de marzo de 2010, no obstante, mediante la Resolución núm.424 de 28 de julio de 2010, la decisión inicial fue confirmada.

Agregó que a través de derecho de petición radicado el 28 de abril de 2010, solicitó a la demandada copia del acta del Consejo Directivo o del acto administrativo, en el que se haya dispuesto el aumento del valor de la carga contaminante que se encontraba para años anteriores en 0.045 kg/h*día.

Sostuvo que el 6 de mayo de 2010 **CORPOCALDAS** informó que para la liquidación de la tasa retributiva fueron utilizadas las bases de cálculo actualizadas, conforme con el Decreto 3100 de 30 de octubre



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

de 2003⁷ y con las decisiones del Consejo Directivo de la entidad.

Aclaró que con la respuesta referida no fue allegada copia del supuesto acto administrativo en el que el Consejo Directivo decidió el aumento de la base de liquidación de la tasa retributiva, en relación con el año 2008.

Añadió que pese a que la entidad no allegó la copia del acto administrativo requerido, sí suministró copia del Acuerdo núm. 19 de 10 de diciembre de 2008, expedido por aquella, en el que fue establecida la meta global de reducción de carga contaminante para el quinquenio 2009-2013, sin que dicha disposición prevea algo en relación con el año 2008.

I.3- NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE VIOLACIÓN.

Como disposiciones violadas la actora señaló los artículos 338 de la Constitución Política, 42 de la Ley 99 y los Decretos 2811 de 18 de diciembre de 1974⁸ y 3100 de 2003.

⁷ "Por medio del cual se reglamentan las tasas retributivas por la utilización directa del agua como receptor de los vertimientos puntuales y se toman otras determinaciones".

⁸ "Por el cual se dicta el Código Nacional de Recursos Naturales Renovables y de Protección al Medio Ambiente."



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

Para tal efecto, argumentó que para el año 2008 la demandada aumentó de manera sorpresiva el valor de la carga contaminante per cápita, base para el cálculo de la tasa retributiva, que venía cobrando desde el año 2000, de 0.045 kg/ hab.*día a 0.060 kg/ hab.*día, sin haber efectuado la comunicación exigida por el artículo 10º del Decreto 3100 de 2003.

Explicó que el cobro de la tasa retributiva efectuado por **CORPOCALDAS** para el año 2008 transgrede el principio de irretroactividad tributaria, dado que pese a que aquella se causa de manera mensual la entidad liquidó y cobró la tarifa aplicando la modificación efectuada sobre hechos ya consolidados.

Apuntó que la tasa retributiva fue cobrada mes a mes a sus usuarios del servicio de acueducto y alcantarillado durante el año 2008, con base en el valor de la carga contaminante que hasta ese año había sido aplicado para tal efecto por **CORPOCALDAS**, por lo que los mayores valores que fueron cobrados por ésta en octubre de 2009, respecto del año 2008, no podrán ser recuperados conforme con el artículo 150 de la Ley 142 de 11 de julio de 1994⁹.

⁹ "por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones"



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

Arguyó que los actos administrativos acusados desconocen el artículo 42 de la Ley 99, en la medida en que no existió decisión del Ministerio del Medio Ambiente ni de la entidad demandada, con la que se estableciera el cambio de la base sobre la cual se haría el cálculo de la tasa de retribución.

Alegó que las actuaciones cuestionadas desconocieron el principio de confianza legítima, en razón a que durante el año 2008 cobró a sus usuarios la tasa retributiva con base en la carga contaminante que hasta ese momento había sido utilizada para tal efecto; sin embargo, **CORPOCALDAS** un año después efectúa la liquidación del tributo, modificando los factores sin haber advertido tal situación oportunamente.

I.4 CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

En término, a través de apoderado, la entidad demandada contestó la demanda oponiéndose a su prosperidad.

Sostuvo que el trámite para el cálculo de la carga contaminante radica en recibir por parte del sujeto pasivo de la tasa retributiva una



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

autodeclaración, sustentada con una caracterización representativa de sus vertimientos, de conformidad con un formato establecido para tal efecto.

Destacó que en razón a que la sociedad demandante no realizó la autodeclaración referida, procedió a efectuar el cálculo presuntivo para el cobro de la tasa por el período en discusión, conforme con el artículo 21 del Decreto 3100 de 2003.

Precisó que para ello tuvo en cuenta la población del municipio de Manizales, el Plan de Saneamiento y Manejo de Vertimientos, radicado por la demandante en esa anualidad, elaborado a partir del "Estudio de Factibilidad para la Recuperación y Mantenimiento de la calidad de la cuenca del Río Chinchiná, Fase I", de acuerdo con lo cual concluyó que el valor de la carga contaminante para el cálculo de la tasa retributiva debía aumentar a 0.060 kg/hab. * día de DBO.

Destacó que en relación con la comunicación a la sociedad actora sobre el nuevo valor con el que sería liquidada la tasa retributiva, realizó tres reuniones para la definición de la reducción de la carga contaminante en las que participaron las empresas prestadoras del servicio de acueducto y alcantarillado del departamento.



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

Expresó que si bien la tasa retributiva se genera mes a mes, ésta puede ser cobrada de manera anual o con la regularidad que establezca la autoridad ambiental, de conformidad con lo regulado en el artículo 26 del Decreto 3100 de 2003.

Explicó que anualmente, de acuerdo con el análisis y procesamiento de la información técnica, la facturación de la tasa retributiva se emite hacia el mes de octubre de cada vigencia, año vencido.

Propuso como excepción perentoria la que denominó "**nadie puede alegar en su favor su propia incuria**", explicando que realizó el cálculo presuntivo, debido a que la empresa demandante no presentó la autodeclaración que le correspondía.

Adujo que la negligencia de la actora no puede ser usada en su favor, para derivar el beneficio económico que persigue con la demanda.

II-. FUNDAMENTOS DE LA SENTENCIA RECURRIDA

El Tribunal, mediante sentencia de 27 de noviembre de 2014, se inhibió para pronunciarse sobre la factura núm. 21462, pero declaró



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

la nulidad de las resoluciones núms. 194 de 29 de marzo de 2010 y 424 de 28 de julio de la misma anualidad.

A título de restablecimiento del derecho, dispuso como monto de la tasa retributiva por el período en discusión, a cargo de la demandante, la suma de \$859.190.494,56.

Además, ordenó a **CORPOCALDAS** abonar la diferencia entre lo cobrado y lo que se debió pagar por la demandante para el año 2008, en la siguiente factura que expida para el cobro de la tasa retributiva, conforme con el artículo 7° del Decreto 3440 de 2004.

Para tal efecto, señaló que la factura núm. 21462, en la que fue liquidada la tasa retributiva, no es un acto administrativo susceptible de ser enjuiciado como sí lo son las resoluciones mediante las cuales fue resuelta la reclamación respectiva.

Manifestó que conforme con el artículo 31 del Decreto 3100 de 2003, en caso de que el sujeto pasivo de la tasa retributiva no presente la autodeclaración para la liquidación y cobro de ésta, la autoridad ambiental puede liquidarla con base en la información disponible, obtenida en muestreos anteriores o en cálculos presuntivos de los



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

factores de contaminación.

Precisó que el cobro de la tasa referida, para el caso concreto, se realiza año a año, conforme con la facultad otorgada a la entidad demandada para determinar la periodicidad, según el artículo 6° del Decreto 3440 de 2004.

Resaltó que el principio de irretroactividad tributaria, indica que la disposición que impone un tributo no puede aplicarse a hechos generadores ocurridos antes de su vigencia.

Encontró que la variación que afectó el cobro de la tasa retributiva fue efectuada el 28 de agosto de 2008, de acuerdo con el informe de dicha fecha, expedido por la Subdirección de Recursos Naturales de la entidad demandada, en el que se estableció el valor per cápita para el cálculo del gravamen en discusión.

Advirtió que tal situación también fue confirmada con los testimonios practicados a los señores **Juan Carlos Bastidas Tulcán** y **Mariela Londoño Silva**, quienes tuvieron conocimiento de la variación en el valor de la carga contaminante utilizado para calcular la tasa en cuestión, por laborar en la entidad demandada.



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

Estimó que las actuaciones acusadas desconocieron el principio de irretroactividad de las normas tributarias, en tanto siendo la tasa retributiva una carga impositiva que se causa periódicamente, las modificaciones que tenga solo pueden aplicarse en el período siguiente, esto es, para el caso concreto para el año 2009.

Concluyó que, en ese orden de ideas, **CORPOCALDAS** debía efectuar el cobro de la tasa discutida sobre el aporte per cápita de carga contaminante de 0.045 kg/hab.* día tanto para DBO como SST, para el año 2008.

III-. FUNDAMENTOS DEL RECURSO DE APELACIÓN

La entidad demandada apeló la sentencia proferida en primera instancia, indicando que la estimación que hizo el Tribunal en relación con el principio de irretroactividad tributaria no es acorde, desde el punto de vista técnico, con la normatividad que regula la tasa retributiva.

Sostuvo que la tasa aludida es cobrada con periodicidad anual, año vencido, con base en la carga contaminante generada en la vigencia



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

anual anterior por cada usuario.

Comentó que el parámetro de carga contaminante es la variable que cada año define el monto particular que cada usuario debe pagar, por lo que no puede definirse previamente a un período de cobro sino al final de éste.

Indicó que el hecho de que se considere que las modificaciones que se hagan a la tasa retributiva solo tengan efectos en el período siguiente, contradice el ejercicio técnico que deben desarrollar las autoridades ambientales en el proceso de liquidación respectivo y premia a los usuarios que realizan reclamaciones sin haber presentado la autodeclaración de vertimientos.

Destacó que el razonamiento plasmado en la providencia apelada es negativo para el programa de la tasa retributiva recaudada por las autoridades ambientales, porque cualquier usuario, en adelante, va a intentar resolver vía jurisdiccional las reclamaciones que no prosperen ante la entidad, aún sin haber presentado el auto de declaración de vertimientos líquidos.



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

IV. ALEGATOS

En esta etapa procesal, las partes no presentaron alegatos de conclusión y el Ministerio Público no rindió concepto alguno.

V. CONSIDERACIONES DE LA SALA

El objeto del presente proceso recae sobre la legalidad de las resoluciones núms. 194 de 29 de marzo de 2010 y 424 de 28 de julio de ese año, mediante las cuales **CORPOCALDAS** resolvió las reclamaciones presentadas por la sociedad actora, por el cobro efectuado en la factura número 21462, en relación con la tasa retributiva sobre el período comprendido entre el 1o. de enero y el 31 de diciembre de 2008.

El reproche de la actora radica en que para el período referido **CORPOCALDAS** varió uno de los elementos que definen la tarifa de la tasa referida, esto es, el valor base de carga contaminante per cápita, situación que, a su juicio, desconoce las normas invocadas en la demanda, porque no se respetó el procedimiento para tal efecto y, además, porque la modificación cuestionada desconoce el principio de irretroactividad tributaria.



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

El Tribunal encontró que el valor de la carga contaminante fue variado en el año 2008, situación que, en su criterio, vulnera el principio de irretroactividad tributaria, en la medida en que las modificaciones que se hagan a la tasa retributiva solo pueden regir a partir del siguiente período, esto es, para el año 2009.

Para ello, razonó de la siguiente manera:

*"[...] para esta Corporación no pasa desapercibido que la variación que afectó el cobro de la tasa retributiva fue efectuada en el año 2008, tal y como se evidencia en el documento fechado el 28 de agosto de la misma anualidad expedido por la demandada a través del cual se estiman los aportes per cápita de DBO₅ y SST en aguas residuales domésticas para el Departamento de Caldas, en el que se estableció el valor per cápita para el cálculo del gravamen administrado por Corpocaldas. (fls. 114-116, C.1)
[...]*

*Bajo esta premisa, es posible apreciar la vulneración del principio de irretroactividad de las normas tributarias consagrado en el artículo 363 de la Constitución Política de Colombia, en tanto siendo la tasa retributiva una carga impositiva que se causa periódicamente, **las modificaciones que la misma tenga, sólo podrán aplicarse en el período siguiente.** Es decir, la variación debía comenzar a regir a partir del período de 2009, por ser este un gravamen de periodicidad anual.*

*Siguiendo este razonamiento, Corpocaldas debía efectuar el cobro de la tasa discutida sobre un valor del aporte per cápita de carga contaminante de 0.045 kg/habitante*día tanto para DBO como para SST, para el año 2008. [...]" (Destacado fuera de texto).*

La entidad demandada apeló la sentencia proferida en primera instancia, aduciendo que la tasa retributiva es cobrada anualmente,



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

con base en la carga contaminante del año anterior, por lo que, en su criterio, el principio de irretroactividad tributaria no puede ser aplicado en la forma en que lo hizo el Tribunal.

Además, destacó que no varió la forma de liquidación de la tasa retributiva, sino que modificó el valor de contaminación per cápita, conforme con las facultades legales que le son atribuidas, ante la carencia de la autodeclaración de vertimientos que le correspondía hacer a la actora.

Problema jurídico

Corresponde a la Sala determinar si la modificación efectuada por **CORPOCALDAS** al valor de la carga contaminante per cápita, en la fórmula para el cálculo de la tarifa de la tasa retributiva para el período 2008, desconoció el procedimiento para tal efecto, así como el principio de irretroactividad tributaria.

Para resolver el problema jurídico la Sala analizará el marco jurídico general de la tasa retributiva y el principio de legalidad tributaria, para enseguida abordar el estudio del caso concreto.



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

De la tasa retributiva

Las tasas son contraprestaciones de carácter económico que hacen los usuarios de un servicio prestado por el Estado o por una de sus entidades.

En este sentido, la tasa no es un impuesto, sino el pago que una persona, natural o jurídica, realiza por la utilización de un servicio, por tanto, si el servicio no es utilizado, no existe la obligación de pagar dicha contribución económica.

Al respecto, esta Sección en sentencia de 6 de mayo de 2010¹⁰, con ponencia del señor Consejero Rafael E. Ostau de Lafont Pianeta, sostuvo:

“[...] En ese orden puntualiza que “El impuesto es un tributo sin contraprestación directa que obedece al hecho de pertenecer a una comunidad”, el cual “se cobra indiscriminadamente a todo ciudadano y no a un grupo determinado”; “no guarda relación directa e inmediata con un beneficio obtenido por el contribuyente; una vez pagado, el Estado dispone de él de acuerdo con criterios y prioridades distintos de los del contribuyente, no se destina a un servicio público específico sino a las arcas generales para atender los servicios que se requieran.”

En lo que corresponde al alcance y características de la tasa, en la misma sentencia, la Sala dejó sentado que “La Tasa es un

¹⁰Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera, número único de radicación: 08001-23-31-000-2001-02369-01



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

tributo que se origina en la prestación de un servicio individualizado del Estado al contribuyente. Sólo lo paga quien lo utiliza. Se considera como un precio que cobra el Estado por el servicio prestado.”.

[...] Justamente, la **tasa** es un pago que se hace por un servicio estatal que se recibe de manera individual y directa, de modo que hay una relación directa y biunívoca entre el pago y el servicio, que usualmente es de carácter administrativo, y cuyo monto responde al cálculo del costo en que se incurre para su prestación y el pago constituye una contraprestación al beneficio personal que se recibe y busca permitirle al Estado cubrir o recuperar tales costos [...]”.

La tasa es, entonces, un tributo que una persona paga por el derecho a la utilización de un servicio; pago que es voluntario, supeditado sólo por la necesidad del usuario o contribuyente de acceder al servicio público de que se trate.

En este mismo sentido, en sentencia C-278/19, con ponencia de la magistrada Gloria Stella Ortiz Delgado, la Corte Constitucional precisó:

“[...] 22. Entonces, de las nociones jurisprudenciales que se han elaborado alrededor del concepto de las tasas, éstas se pueden definir como aquellos ingresos tributarios que se establecen en la ley o con fundamento en ella, a través de los cuales el ciudadano contribuye a la recuperación total o parcial de los costos que le representan al Estado, prestar una actividad, un bien o servicio público, bien sea de manera directa o indirecta, esta última en el caso de particulares que presten servicios públicos. Por su propia naturaleza, esta erogación económica se impone unilateralmente por el Estado a manera de retribución equitativa de un gasto público, que no obstante ser indispensable para el contribuyente, tan sólo se origina a partir de su solicitud.



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

En este orden de ideas, se consideran tasas aquellos gravámenes que cumplan las siguientes características: (i) la prestación económica necesariamente tiene que originarse en una imposición legal; (ii) la misma nace como recuperación total o parcial de los costos que le representan al Estado, directa o indirectamente, prestar una actividad, un bien o servicio público; (iii) la retribución pagada por el contribuyente guarda relación directa con los beneficios derivados del bien o servicio ofrecido, así lo reconoce el artículo 338 Superior al disponer que: "*La ley [puede] permitir que las autoridades fijen las tarifas de las [tasas] que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten*"; (iv) los valores que se establezcan como obligación tributaria excluyen la utilidad que se deriva de la utilización de dicho bien o servicio; (v) aun cuando su pago resulta indispensable para garantizar el acceso a actividades de interés público o general, su reconocimiento tan sólo se torna obligatorio a partir de la solicitud del contribuyente, por lo que las tasas indefectiblemente se tornan forzosas a partir de una actuación directa y referida de manera inmediata al obligado¹¹; (vi) el pago, por regla general, es proporcional, pero en ciertos casos admite criterios distributivos, como por ejemplo, con las tarifas diferenciales [...]"

Ahora bien, en lo que concierne a la tasa retributiva, el artículo 42 de la Ley 99 señala:

"[...] ARTÍCULO 42. TASAS RETRIBUTIVAS Y COMPENSATORIAS. La utilización directa o indirecta de la atmósfera, del agua y del suelo, para introducir o arrojar desechos o desperdicios agrícolas, mineros o industriales, aguas negras o servidas de cualquier origen, humos, vapores y sustancias nocivas que sean resultado de actividades antrópicas o propiciadas por el hombre, o actividades económicas o de servicio, sean o no lucrativas, se sujetará al pago de tasas retributivas por las consecuencias nocivas de las actividades expresadas.

También podrán fijarse tasas para compensar los gastos de

¹¹ En cuanto a esta característica, en Sentencia C-1171 de 2005, M.P. Álvaro Tafur Galvis, este Tribunal puntualizó: "*la doctrina suele señalar que las tasas se diferencian de los tributos parafiscales en cuanto aquéllas constituyen una contraprestación directa por parte de los ciudadanos a un beneficio otorgado por el Estado, hacen parte del presupuesto estatal y, en principio, no son obligatorias, toda vez que queda a discrecionalidad del interesado en el bien o servicio que preste el Estado*".



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

mantenimiento de la renovabilidad de los recursos naturales renovables. Queda así subrogado el artículo 18 del Decreto número 2811 de 1974.

Para la definición de los costos y beneficios de que trata el inciso 2o. del artículo 338 de la Constitución Nacional, sobre cuya base hayan de calcularse las tasas retributivas y compensatorias a las que se refiere el presente artículo, creadas de conformidad con lo dispuesto por el Código Nacional de Recursos Naturales Renovables y de Protección al Medio Ambiente, Decreto 2811 de 1974, se aplicará el sistema establecido por el conjunto de las siguientes reglas:

- a) La tasa incluirá el valor de depreciación del recurso afectado;
- b) El Ministerio del Medio Ambiente teniendo en cuenta los costos sociales y ambientales del daño, y los costos de recuperación del recurso afectado, definirá anualmente las bases sobre las cuales se hará el cálculo de la depreciación;
- c) El cálculo de la depreciación incluirá la evaluación económica de los daños sociales y ambientales causados por la respectiva actividad. Se entiende por daños sociales, entre otros, los ocasionados a la salud humana, el paisaje, la tranquilidad pública, los bienes públicos y privados y demás bienes con valor económico directamente afectados por la actividad contaminante. Se entiende por daño ambiental el que afecte el normal funcionamiento de los ecosistemas o la renovabilidad de sus recursos y componentes;
- d) El cálculo de costos así obtenido, será la base para la definición del monto tarifario de las tasas.

Con base en el conjunto de reglas establecidas en el sistema de que trata el inciso anterior, el Ministerio del Medio Ambiente aplicará el siguiente método en la definición de los costos sobre cuya base hará la fijación del monto tarifario de las tasas retributivas y compensatorias: a) A cada uno de los factores que incidan en la determinación de una tasa, se le definirán las variables cuantitativas que permitan la medición del daño; b) Cada factor y sus variables deberá tener un coeficiente que permita ponderar su peso en el conjunto de los factores y variables considerados; c) Los coeficientes se calcularán teniendo en cuenta la diversidad de las regiones, la disponibilidad de los recursos, su capacidad de asimilación, los agentes contaminantes involucrados, las condiciones socioeconómicas de la población afectada y el costo de oportunidad del recurso de que se trate; d) Los factores, variables y coeficientes así determinados serán integrados en fórmulas matemáticas que permitan el cálculo y determinación de las tasas correspondientes.



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

PARÁGRAFO. Las tasas retributivas y compensatorias solamente se aplicarán a la contaminación causada dentro de los límites que permite la ley, sin perjuicio de las sanciones aplicables a actividades que excedan dichos límites.¹²

PARÁGRAFO 2o. Los recursos provenientes del recaudo de las tasas retributivas se destinarán a proyectos de inversión en descontaminación y monitoreo de la calidad del recurso respectivo. Para cubrir los gastos de implementación y seguimiento de la tasa, la autoridad ambiental competente podrá utilizar hasta el 10% de los recursos recaudados.¹³ [...]”

Conforme con lo anterior, la tasa retributiva es una contraprestación económica de carácter tributario que pagan las personas a la autoridad ambiental por la utilización del recurso hídrico como receptor de vertimientos, la cual se cobra por la carga contaminante descargada.

Ahora bien, la Sala se ha pronunciado en reiteradas oportunidades acerca de las materias que se discuten en este proceso, para señalar que las Corporaciones Autónomas Regionales son las entidades competentes para recaudar y fijar el monto de las tasas retributivas en el marco de su jurisdicción y que, en consecuencia, éstas son los sujetos activos de dichos tributos, mientras que los sujetos pasivos

¹² Este párrafo corresponde al texto original de la Ley 99 y era el vigente a la fecha de expedición de los actos acusados. Fue modificado por el artículo 211 de la Ley 1450 de 2011. El nuevo texto es el siguiente:

"[...] Las tasas retributivas y compensatorias se aplicarán incluso a la contaminación causada por encima de los límites permisibles sin perjuicio de la imposición de las medidas preventivas y sancionatorias a que haya lugar. El cobro de esta tasa no implica bajo ninguna circunstancia la legalización del respectivo vertimiento. [...]"

¹³ Texto adicionado por la Ley 1151 de 2007.



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

están constituidos por quienes realizan vertimientos directamente o mediante un sistema de alcantarillado, provisto por una empresa de servicios públicos.

De tiempo atrás la jurisprudencia de esta Sección ha dejado claro, a la luz de la evolución normativa sobre las competencias de las Corporaciones Autónomas Regionales, en particular, la de cobrar y fijar el monto de las tarifas correspondientes a las tasas retributivas, que dichas entidades están facultadas para tal efecto, así:

“[...] Del contenido de las normas legales antes transcritas la Sala infiere, sin lugar a hesitación alguna, que uno de los organismos creados por la ley para administrar las aguas de uso público y proteger los recursos naturales renovables es la demandada, y para ello tienen la facultad de imponer las tasas que garanticen la protección y renovación de los mismos.

Si bien es cierto que el Decreto 1541 de 1.978, reglamentario del Decreto Ley 2811 de 1.974, en sus artículos 232 y 233 facultó al INDERENA para fijar tasas para compensar los gastos de mantenimiento de la renovabilidad de los recursos naturales renovables, no lo es menos que el artículo 3º ibídem prevé que la administración y manejo del recurso hídrico corresponde al INDERENA, SALVO CUANDO ESTA FUNCION HAYA SIDO ADSCRITA POR LEY A OTRAS ENTIDADES.

Además, obsérvese cómo la función de administrar y proteger los recursos naturales renovables y de protección al medio ambiente fue ratificada en cabeza de la demandada por ley posterior al Decreto Reglamentario antes citado.

Y, en la Ley 99 de 1.993, las funciones del INDERENA fueron asumidas por el Ministerio del Medio Ambiente, no así las de las Corporaciones Autónomas Regionales, entre ellas la demandada, organismos estos a quienes no sólo les fueron ratificadas las que venían desempeñando, sino que se les asignaron nuevas,



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

conservando, desde luego, las de control y seguimiento ambiental de los usos del agua (numeral 12 del artículo 31) y la de recaudar, conforme a la ley, las contribuciones, tasas, derechos, tarifas y multas por concepto del uso y aprovechamiento de los recursos naturales renovables y fijar su monto en el territorio de su jurisdicción (numeral 13 ibídem).

La cita precedente se hace a guisa de comentario y para poner de manifiesto cómo a través de la evolución legislativa a las mencionadas Corporaciones, lejos de suprimirles sus funciones en materia de administración de los recursos naturales renovables y del medio ambiente, se les han fortalecido.

Establecido, como lo está, que el gravamen al cual alude el acto cuestionado tiene el carácter de tasa y que la demandada, tenía la facultad de imponerla, debe la Sala verificar si en el trámite de tal imposición se dio cumplimiento o no al inciso 2o del artículo 338 de la Carta Política [...]"¹⁴

En cuanto a quiénes son los sujetos pasivos de las tasas retributivas, la Sala ha señalado:

"[...] Las normas mencionadas (Artículos 42 de la ley 99 de 1993 y 3, 14 y 16 del Decreto 901 de 1997) señalan de modo claro e inequívoco que el sujeto pasivo de la tasa retributiva por vertimientos es toda persona natural o jurídica que realice vertimientos puntuales. A dichas personas las denomina genéricamente usuario, sin duda porque hacen uso del recurso natural cuya protección pretende en últimas la tasa. La inconstitucionalidad del artículo 42 de la Ley 99/93 que instituyó la tasa comentada fue demandada, entre otras razones, por la presunta violación de los artículos 150-11, 154, 338, 359 y 367 superiores, en vista de que no garantizaba el principio de legalidad y la certeza que debe gobernar a los tributos, como quiera que no determinó con claridad los sujetos activos y pasivos, la base gravable y la tarifa. La Corte declaró exequible la norma demandada y expresó (...) que, contrario a lo afirmado por el demandante, dicho artículo se ajustó al principio de legalidad del tributo (...) El fallo transcrito (C-495 de 1996) contiene dos conclusiones que son fundamentales para decidir el recurso en estudio: 1) Las tasas retributivas examinadas

¹⁴ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera, sentencia de 20 de marzo de 1997, proferida en el expediente núm. 2875. Magistrado Ponente Ernesto Rafael Ariza Muñoz.



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

tienen como hecho generador la utilización de la atmósfera, el agua o el suelo para introducir o arrojar desechos u otras sustancias, con un efecto nocivo. **2) El sujeto pasivo de dichas tasas no está determinado en la Ley 142/93 pero es determinable en función del hecho generador; en consecuencia, tendrá esa condición cualquier persona, natural o jurídica que deposite en los recursos naturales enunciados sustancias que produzcan efectos nocivos. De allí que cuando las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios de alcantarillado efectúan vertimientos de sustancias contaminantes son sujetos pasivos de la tasa retributiva pues en tal caso configuran el hecho generador.** Pero cuando otras personas naturales o jurídicas que no están conectadas al servicio de alcantarillado efectúan vertimientos de sustancias nocivas, dichas personas configuran el hecho generador y por ello se constituyen en sujetos pasivos de la tasa y están obligados a pagarla.”¹⁵ (Destacado fuera de texto).

Las tasas retributivas por la utilización directa o indirecta del agua como receptor de los vertimientos puntuales, así como las tarifas de éstas, han sido objeto de reglamentación a través de los Decretos 901 de 1997, 3100 de 2003 y 2667 de 2012, estas dos últimas que han derogado la que le es anterior.

Al respecto, la Sala destaca que los actos administrativos cuestionados fueron expedidos durante la vigencia del Decreto 3100 de 2003, razón por la cual esta norma es la pertinente al caso que nos ocupa.

¹⁵ Ibídem. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera, sentencia de 4 de mayo de 2011, proferida en el expediente núm. 2001-90101-01. Magistrada Ponente: Dra. MARIA CLAUDIA ROJAS LASSO.



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

En ese orden de ideas, en relación con el cobro la tasa retributiva y la fijación de la carga contaminante para tal efecto, el referido decreto prevé:

“[...] Artículo 7º. Meta global de reducción de carga contaminante. La Autoridad Ambiental Competente establecerá cada cinco años, una meta global de reducción de la carga contaminante para cada cuerpo de agua o tramo del mismo de conformidad con el procedimiento descrito en el artículo 9º. **Esta meta será definida para cada uno de los parámetros objeto del cobro de la tasa y se expresará como la carga total de contaminante durante un año, vertida por las fuentes presentes y futuras.**¹⁶

Para la determinación de la meta se tendrá en cuenta la importancia de la diversidad regional, disponibilidad, costo de oportunidad y capacidad de asimilación del recurso y las condiciones socioeconómicas de la población afectada, de manera que se reduzca el contaminante desde el nivel total actual hasta una cantidad total acordada, a fin de disminuir los costos sociales y ambientales del daño causado por el nivel de contaminación existente antes de implementar la tasa. La meta global de reducción de carga contaminante de la cuenca, tramo o cuerpo de agua en forma conjunta con el avance en los Planes de Saneamiento y Manejo de Vertimientos deberán contribuir a alcanzar los objetivos de calidad del recurso.

[...]

Artículo 9º. Procedimiento para el establecimiento de la meta global de reducción. La Autoridad Ambiental Competente aplicará el siguiente procedimiento para la determinación de la meta global de que trata el artículo 7º:

a) El proceso de consulta y establecimiento de la meta de reducción, se iniciará formalmente mediante un acto administrativo, el cual deberá contener la duración y el procedimiento de consulta;

¹⁶ Destacado fuera de texto.



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

b) Durante la consulta los usuarios sujetos al pago de la tasa y la comunidad podrán presentar a la Autoridad Ambiental Competente propuestas de reducción de carga contaminante;

c) La Autoridad Ambiental Competente teniendo en cuenta el estado de deterioro del recurso, su objetivo de calidad y las propuestas remitidas por los usuarios sujetos al pago de la tasa y la comunidad, elaborará una propuesta de meta global de reducción de carga contaminante y las metas individuales o sectoriales asociadas;

d) El Director de la Autoridad Ambiental Competente presentará al Consejo Directivo un informe con la propuesta definitiva de meta global de reducción de carga y las metas individuales o sectoriales asociadas. El informe deberá contener las propuestas recibidas en el proceso de consulta, la evaluación de las mismas y las razones que fundamentan la propuesta definitiva;

e) El Consejo tendrá 90 días calendario, a partir del momento de la presentación de la información, para definir las metas de reducción de carga contaminante para cada sustancia objeto del cobro de la tasa. Si el Consejo Directivo no define la meta en el plazo estipulado, el Director de la corporación procederá a establecerla, dentro de los quince (15) días siguientes al vencimiento del plazo anterior.

Parágrafo. Para dar cumplimiento con los incisos d) y e) del presente artículo, las Autoridades Ambientales Competentes de los grandes centros urbanos y a las que se refiere el artículo 13 de la Ley 768 de 2002, presentarán la propuesta definitiva de meta global ante el Consejo Directivo o el Organismo que haga sus veces.

Artículo 10. *Seguimiento y cumplimiento de la meta.* Al final de cada período anual el Director de la Autoridad Ambiental Competente presentará al Consejo Directivo un informe, debidamente sustentado, sobre la cantidad total de cada parámetro contaminante objeto del cobro de la tasa, vertida al recurso durante el período, con el fin de que el Consejo analice estos resultados en relación con la meta establecida y, si es el caso, realice un ajuste a la tarifa, de acuerdo con los artículos 14 y 15 del presente decreto. La Autoridad Ambiental Competente deberá divulgar el informe en los medios masivos de comunicación regional.
[...]

Artículo 16. *Cálculo del monto mensual a cobrar por concepto*



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

de tasa retributiva. La Autoridad Ambiental Competente iniciará cobrando la tarifa mínima de la tasa retributiva y **evaluará anualmente, a partir del segundo año, el cumplimiento de la meta global de reducción de carga contaminante del cuerpo de agua o tramo, así como el cumplimiento de las metas individuales y sectoriales.**¹⁷

El monto a cobrar de cada usuario sujeto al pago de la tasa dependerá de su carga contaminante vertida y de su correspondiente meta sectorial o individual. Si se cumple con la meta respectiva, el factor regional aplicado al usuario será igual a 1; si se incumple, el valor del factor regional será el calculado conforme el artículo 15 del presente Decreto. El monto a cobrar por concepto de tasa retributiva será de conformidad con la siguiente fórmula:

$$MP = \sum_i^n Ci * Tmi * Fr_i$$

donde:

MP = Total Monto a Pagar

Ci = Carga contaminante de la sustancia i vertida durante el período de cobro

Tmi = Tarifa mínima del parámetro i

Fri = Factor regional del parámetro i aplicado al usuario. Si cumple con su meta individual o sectorial es igual a 1; si incumple es calculado de acuerdo al artículo 15.

N = Total de parámetros sujetos a cobro

[...]

Artículo 19. *Competencia para el recaudo.* Las Corporaciones Autónomas Regionales, las Corporaciones para el Desarrollo Sostenible, las Autoridades Ambientales de los Grandes Centros Urbanos y las que se refiere el artículo 13 de la Ley 768 de 2002, son competentes para recaudar la tasa retributiva reglamentada en este decreto.

[....]

Artículo 21. *Información para el cálculo del monto a cobrar.* El sujeto pasivo de la tasa retributiva presentará anualmente a la Autoridad Ambiental Competente, una autodeclaración

¹⁷ Destacado fuera de texto.



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

sustentada con una caracterización representativa de sus vertimientos, de conformidad con un formato expedido previamente por ella.

La Autoridad Ambiental Competente utilizará la autodeclaración presentada por los usuarios sujetos al pago de la tasa, para calcular la carga contaminante de cada sustancia objeto del cobro de la tasa, correspondiente al período sobre el cual se va a cobrar.

El usuario deberá tener a disposición de la Autoridad Ambiental Competente las caracterizaciones en que basa sus autodeclaraciones, para efectos de los procesos de verificación y control que esta realice o los procedimientos de reclamación que interponga el usuario. Así mismo, la Autoridad Ambiental Competente determinará cuándo un usuario debe mantener un registro de caudales de los vertimientos, de acuerdo con el método de medición que establezca.

Parágrafo 1º. Los usuarios prestadores del servicio de alcantarillado y los municipios o distritos sujetos al pago de la tasa, podrán hacer autodeclaraciones presuntivas de sus vertimientos. En lo que se refiere a contaminación de origen doméstico, tomarán en cuenta para ello factores de vertimiento per cápita, para los contaminantes objetos de cobro. Estos valores serán establecidos por el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial. Con relación a la contaminación de origen industrial, se deberán tener en cuenta las caracterizaciones representativas de los vertimientos que hagan los usuarios con mayor carga a la doméstica.

Parágrafo 2º. La falta de presentación de la autodeclaración, a que hace referencia el presente artículo, dará lugar al cobro de la tasa retributiva por parte de la Autoridad Ambiental Competente, con base en la información disponible, bien sea aquella obtenida de muestreos anteriores, o en cálculos presuntivos basados en factores de contaminación relacionados con niveles de producción e insumos utilizados [...].”

Conforme con lo anterior, cada 5 años la autoridad ambiental debe establecer la meta global de reducción de la carga contaminante para cada cuerpo de agua bajo su jurisdicción, para lo cual debe seguir el



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

procedimiento establecido en el artículo 9° del citado Decreto.

Además, al finalizar cada período el director de la respectiva entidad debe presentar al Consejo Directivo de la misma, un informe de la cantidad total de cada parámetro contaminante objeto del cobro de la tasa, con el fin de que las conclusiones sean comparadas con la meta establecida.

Con base en dicho trámite, si es el caso, la autoridad administrativa debe realizar el ajuste de la tarifa de la tasa retributiva, para lo cual el informe final debe ser divulgado, a efectos de garantizar su publicidad respecto de los sujetos pasivos del tributo.

Y para el cálculo del monto mensual a cobrar por concepto de tasa retributiva, la Autoridad Ambiental Competente evaluará anualmente el cumplimiento de la meta global de reducción de carga contaminante del cuerpo de agua o tramo, así como el cumplimiento de las metas individuales y sectoriales.

Por ello, el monto a cobrar de cada usuario sujeto al pago de la tasa dependía de su carga contaminante vertida y de su correspondiente meta sectorial o individual.



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

Ahora bien, para el cálculo de la tasa el sujeto pasivo queda facultado para presentar anualmente a la autoridad ambiental competente una autodeclaración sustentada con una caracterización representativa de sus vertimientos, de conformidad con un formato expedido previamente por ella.

Dicha autodeclaración será utilizada por la autoridad ambiental para calcular, entre otros, la carga contaminante de cada sustancia objeto del cobro de la tasa, de lo contrario aquella tendrá la atribución de fijarla con base en la información disponible, bien sea la obtenida de muestreos anteriores, o en cálculos presuntivos basados en factores de contaminación relacionados con niveles de producción e insumos utilizados.

Por otro lado, conforme con el artículo 26 del Decreto 3100 de 2003, la tasa retributiva debe ser cobrada por mes, de forma independiente a la periodicidad con la que sea facturada, lo cual puede ser hasta de un año. La norma en comento señala:

“[...] Artículo 26. Forma de cobro. Las Autoridades Ambientales Competentes cobrarán las tasas retributivas por la carga contaminante total vertida mensualmente mediante



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

factura expedida con la periodicidad que estas determinen, la cual no podrá ser mayor a un (1) año.

Parágrafo. Las facturas se expedirán en un plazo no mayor a 4 meses después de finalizar el período objeto de cobro. La Autoridad Ambiental no podrá cobrar períodos no facturados [...]”.

Del principio de irretroactividad tributaria

La retroactividad de una disposición normativa deviene de la aplicación de sus efectos a situaciones jurídicas anteriores a su publicación, expedición o adopción, según corresponda.

No obstante, en materia tributaria, los incisos 3° del artículo 338 y 2° del artículo 363 de la Constitución Política prevén que las disposiciones sobre este tópico no pueden aplicarse de forma retroactiva.

Las referidas normas señalan:

“[...] ARTICULO 338.

[...]

Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo [...]”

[...]



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

ARTICULO 363. El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.

Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad [...]”.

Lo anterior significa que el principio de irretroactividad tributaria conlleva que las disposiciones que impongan o modifiquen un tributo no pueden aplicarse a hechos generadores acaecidos antes de la vigencia de aquella, situación que garantiza la seguridad jurídica y el principio de legalidad.

Sobre este tópico, en sentencia C-235 de 2019, con ponencia del magistrado José Fernando Reyes Cuartas, la Corte Constitucional señaló:

“[...] En suma, el principio de irretroactividad de la ley tributaria de consagración constitucional se soporta en el respeto de la seguridad jurídica y la conservación del orden justo. En tal sentido, generalmente, las normas de contenido tributario no pueden incorporar efectos hacia el pasado, sino que su aplicación debe hacerse imperativa a partir de su expedición. Sin embargo, lo anterior no implica que el legislador esté cohibido para incorporar variaciones en las normas que regulan la materia con la finalidad de atender las necesidades derivadas del dinamismo de la economía, sino que las regulaciones que se expidan deben ser respetuosas del ordenamiento constitucional que rige la materia y, en especial, de las situaciones jurídicas consolidadas de los contribuyentes [...]”.

En ese orden de ideas, la Sala resalta que el principio de irretroactividad tributaria es predicable respecto de todas las clases



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

de tributos, esto es, tasas, contribuciones e impuestos.

Caso concreto

De los elementos de juicio obrantes en el plenario, la Sala destaca lo siguiente:

- Durante los años 2000 a 2006, **CORPOCALDAS** cobró a la sociedad actora la tasa retributiva con fundamento en una carga per cápita contaminante de 0.045 kg/hab.*día, cifra utilizada por la entidad de manera presuntiva como constante fija durante dicho lapso, situación frente a la cual no hay controversia entre las partes.
- Con base en información contenida en el Plan de Saneamiento y Manejo de Vertimientos presentado el 27 de mayo de 2008 por la sociedad actora¹⁸, el **28 de agosto** de la misma anualidad la Subdirección de Recursos Naturales de **CORPOCALDAS** elaboró un soporte técnico¹⁹ en el que concluyó que el valor per cápita de contaminación para el cálculo de la tasa retributiva sería de 0.060 kg/hab.*día.

¹⁸ Cfr. Folio 106 cuaderno 1.

¹⁹ Cfr. Folio 114, cuaderno 1.



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

En dicho soporte técnico se señaló:

"[...]

FECHA: Agosto 28 de 2008

ASUNT: *Estimación de los aportes per cápita de DBO₅ y SST en aguas residuales domésticas para el departamento de Caldas*

Para la estimación de los aportes per cápita de DBO₅ y Sólidos Suspendedos Totales de las aguas residuales de origen doméstico en el departamento de Caldas, fueron tomados inicialmente todos los diferentes valores presentados en los Planes de Saneamiento y Manejo de Vertimientos, información que fue depurada comparando dichos valores con los recomendados por la literatura sobre el tema y los obtenidos en diversas partes del país, incluyendo análisis anteriores efectuados en el municipio de Manizales.

[...]

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo anterior el valor per cápita para el cálculo del valor de la tasa retributiva en CORPOCALDAS será:

<i>DBO</i>	60 <i>g/hab*d</i>
<i>SST</i>	60 <i>g/hab*d</i>

[...]” (Destacado fuera de texto).

Mediante la **Resolución número 179 de 21 de agosto 2008**, CORPOCALDAS inició el **procedimiento de consulta y establecimiento de la meta global de reducción de la carga contaminante para la implementación de la tasa retributiva, para el quinquenio 2009-2013**²⁰.

²⁰ Cfr. Folio 125, cuaderno 1.



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

En el artículo tercero de dicho acto administrativo, se dispuso que el proceso de consulta se desarrollaría de acuerdo con la información relacionada con los objetivos de calidad, la cual se podría consultar en la página web de la entidad: www.corpocaldas.gov.co. De igual forma, se publicarían por ese medio, las propuestas allegadas, el informe sobre la evaluación de las mismas elaborado por la mesa de trabajo, la propuesta definitiva presentada por el director general al Consejo Directivo y el acto por el cual se definiría la meta global de reducción de carga contaminante.

Asimismo, en el artículo cuarto del referido acto, se indicó que el proceso de consulta se realizaría entre el 22 de agosto y el 25 de septiembre de 2008, de conformidad con el cronograma que se relacionó en un cuadro.

En desarrollo de dicho trámite fueron realizadas cuatro reuniones públicas llevadas²¹ a cabo los días 21 de agosto, 8 y 12 de septiembre y 8 de octubre de 2008.

En la reunión del 8 de septiembre de 2008, se presentó el marco normativo para la implementación de las tasas

²¹ Cfr. Folios 130 a 170, cuaderno 1.



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

retributivas y la elaboración de los Planes de Saneamiento y Manejo de Vertimientos- PSMV; se describió la metodología de implementación del cobro de la tasa retributiva bajo la nueva metodología propuesta por el Decreto 3100 de 2003 y el Decreto 3440 de 2004 y se realizó una presentación basada en componentes técnicos desarrollados por la Corporación; y se describió el procedimiento, el mecanismo y el cronograma de consulta plasmado en la Resolución núm. 179 de 21 de agosto 2008.

En la reunión celebrada el 12 de septiembre de 2008, **CORPOCALDAS** presentó la metodología para la estimación de la carga contaminante y señaló el valor per cápita sobre el que cobraría la tasa retributiva.

En relación con la participación de la sociedad actora en el proceso de consulta referido, el 14 de agosto de 2008 **CORPOCALDAS** envió invitación al gerente de ésta.

Surtida esa etapa de consulta, se observa que el **9 de diciembre de 2008** el Director de CORPOCALDAS presentó al Consejo Directivo el Informe de Propuesta Definitiva de Meta



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

Global de Reducción de Carga Contaminante²².

En dicho Informe, se indicó lo siguiente:

"[...] de acuerdo con la documentación presentada a la Corporación y las propuestas de meta de reducción de carga contaminante allegadas, además de los ajustes realizados en el proceso de consulta de meta de reducción, con base en las sugerencias y solicitudes de los diferentes actores y usuarios sujetos al cobro de tasa retributiva **se concluye lo siguiente:**

[...]

5. Los presuntivos empleados para el cálculo de carga contaminante doméstica corresponden a 0,060 kg/habitante*día para cada parámetro objeto de cobro.

[...]

CONCLUSIONES

. De acuerdo con el procedimiento de consulta de metas de reducción de carga contaminante, acogiendo las observaciones y la información aportada por los usuarios, **esta es la propuesta definitiva de meta de reducción para el cobro de tasa retributiva durante el quinquenio 2009-2013.**

[...]

. Se presenta esta propuesta de metas globales de reducción de carga contaminante por vertimientos líquidos puntuales en las cuencas del departamento de Caldas, **durante el período 2009-2013 y las metas individuales y sectoriales asociadas, para los parámetros objeto de la tasa retributiva (DBO₅ y SST) [...]**" (Destacado fuera de texto).

El referido procedimiento de consulta y establecimiento de la meta global de reducción de la carga contaminante para la implementación de la tasa retributiva, para el quinquenio

²² Folios 171 a 177 del C. 1.



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

2009-2013, concluyó con la expedición del **Acuerdo número 19 de 10 de diciembre de 2008**²³, “*Por el cual se definen las metas de reducción de carga contaminante para las sustancias objeto de cobro de la tasa retributiva por vertimientos puntuales a cuerpos de agua*”, en el que fue definida la meta global de reducción de carga contaminante para las sustancias, así como las metas individuales, de la tasa retributiva en la jurisdicción de **CORPOCALDAS**, para el quinquenio **2009-2013**.

En los considerandos del citado Acuerdo se estableció:

“[...] Que una vez surtido el procedimiento de consulta y establecimiento de la meta de reducción definido en el artículo 9º del citado decreto, el Director General presentó al Consejo Directivo, en sesión del 10 de diciembre de 2008 (sic), un informe con la propuesta definitiva de meta global, así como las metas individuales y una meta sectorial para la industria, la cual fue aceptada por el Consejo en pleno; por consiguiente, se decidió adoptar la meta sugerida en los términos planteados. [...]”.

- Para el período comprendido entre el 1o. de enero a 31 de diciembre de 2008, **CORPOCALDAS** cobró a la demandante la tasa retributiva, con un valor de carga contaminante per cápita de 0.060 kg/hab.*día, constante durante todo el periodo anual,

²³ Cfr. Folio 60.



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

situación fáctica sobre la cual no hay controversia.

La factura núm. 21462, mediante la cual fue cobrada la tasa referida, fue presentada por **CORPOCALDAS** a la sociedad demandante el 16 de octubre de 2009, conforme se aduce en la demanda y fue aceptado sin reparo alguno en la contestación de la entidad.

- El día 10 de abril de 2010, dentro del proceso de la referencia, fueron practicados los testimonios de los señores **Juan Carlos Bastidas Tulcán** y **Mariela Londoño Silva**.

El señor **Juan Carlos Bastidas Tulcán** se identificó como empleado del área de cobro de la tasa retributiva de **CORPOCALDAS**, mientras que la señora **Mariela Londoño Silva** rindió su testimonio en calidad de Subdirectora de Recursos Naturales de la entidad.

De los testimonios se destaca que durante los años 2000 a 2006, el valor de la carga contaminante per cápita tenido en cuenta para el cálculo del monto de la tasa referida fue fijado de manera presuntiva, conforme con el Reglamento Técnico de



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

Agua Potable y Saneamiento Básico, en un valor de 0.045 kg/hab.*día.

En relación con el año 2008, los testigos precisaron que el valor del componente aludido fue modificado con la finalidad de adoptar un parámetro más real, teniendo como base los soportes del Plan de Saneamiento y Manejo de Vertimientos presentado por la demandante en la misma anualidad.

- Al proceso fue allegado un dictamen pericial²⁴ rendido por el contador público **Hugo Candamil Calle**, el cual tuvo como objeto efectuar una verificación de la operación matemática que utilizó **CORPOCALDAS** para la liquidación de la tasa retributiva del año 2008.

Dicha prueba demuestra que en la fórmula respectiva fue utilizado un valor de contaminación per cápita 0.060 kg/hab.*día, lo que concuerda con los demás hechos a los que se ha hecho alusión.

Precisado lo anterior, la Sala advierte que, en efecto,

²⁴ Cfr. Cuaderno 3.



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

CORPOCALDAS tenía la facultad para ajustar el valor de la carga presuntiva de carga contaminante per cápita para el cálculo de la tasa retributiva, situación que encontró procedente conforme con el soporte técnico que elaboró el 28 de agosto de 2008, a través de la Subdirección de Recursos Naturales, en el que concluyó que el valor per cápita de contaminación para el cálculo de la tasa retributiva sería de 0.060 kg/hab.*día.

Cabe mencionar que con anterioridad, esto es, el 21 de agosto de 2008, se expidió la **Resolución núm. 179**, a través de la cual **CORPOCALDAS** inició el **procedimiento de consulta y establecimiento de la meta global de reducción de carga contaminante para la implementación de la tasa retributiva, para el quinquenio 2009-2013**²⁵.

Una vez surtido el procedimiento de consulta y el establecimiento de la meta global de reducción de carga contaminante para la implementación de la tasa retributiva, el Director de **CORPOCALDAS** presentó el 9 de diciembre de 2008 un Informe de Propuesta Definitiva de Meta Global de Reducción de Carga Contaminante, para determinar los parámetros objeto de la tasa retributiva (DBO5 y

²⁵ Cfr. Folio 125, cuaderno 1.



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

SST), en el período **2009-2013**, en el cual se estableció que **los presuntivos empleados para el cálculo de carga contaminante doméstica corresponden a 0,060 kg/habitante*día para cada parámetro objeto de cobro**²⁶.

Dicho procedimiento concluyó con la expedición del **Acuerdo núm. 19 de 10 de diciembre de 2008**²⁷, “*Por el cual se definen las metas de reducción de carga contaminante para las sustancias objeto de cobro de la tasa retributiva por vertimientos puntuales a cuerpos de agua*”, en el que fue definida la meta global de reducción de la carga contaminante para las sustancias, así como las metas individuales, de la tasa retributiva en la jurisdicción de **CORPOCALDAS**, para el quinquenio **2009-2013**.

²⁶ En dicho Informe, de manera expresa se señaló:

“[...]

5. Los presuntivos empleados para el cálculo de carga contaminante doméstica corresponden a 0,060 kg/habitante*día para cada parámetro objeto de cobro.

[...]

CONCLUSIONES

. De acuerdo con el procedimiento de consulta de metas de reducción de carga contaminante, acogiendo las observaciones y la información aportada por los usuarios, **esta es la propuesta definitiva de meta de reducción para el cobro de tasa retributiva durante el quinquenio 2009-2013.**

[...]

. Se presenta esta propuesta de metas globales de reducción de carga contaminante por vertimientos líquidos puntuales en las cuencas del departamento de Caldas, **durante el período 2009-2013 y las metas individuales y sectoriales asociadas, para los parámetros objeto de la tasa retributiva (DBO₅ y SST)** [...]” (Destacado fuera de texto).

²⁷ Cfr. Folio 60.



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

Ahora, debe precisarse que, conforme al párrafo 1º del artículo 21 del Decreto 3100, antes citado, **CORPOCALDAS**, ante la falta de autodeclaración **de AGUAS DE MANIZALES S.A. E.S.P.**, tomó la información disponible, que provenía de **cálculos presuntivos**, en aplicación a la fórmula definida por el Decreto 3100, así como del **Acuerdo 19 de 10 de diciembre 2008**, para efectos de calcular el monto a cobrar.

Al respecto, cabe mencionar, en primer lugar, que si bien es cierto que para efectos de determinar el monto de la tasa retributiva el citado artículo 21 del Decreto 3100 permite que el sujeto pasivo realice una autodeclaración sustentada, la cual debe ser presentada anualmente ante la autoridad ambiental, también lo es que a falta de la presentación de dicha autodeclaración, la autoridad ambiental competente puede realizar el cobro con base en la información disponible "**obtenida de muestreos anteriores, o en cálculos presuntivos basados en factores de contaminación relacionados con niveles de producción e insumos utilizados²⁸**", de acuerdo con el párrafo 2º de dicho artículo 21.

²⁸ Párrafo 2 del artículo 21 del Decreto 3100 de 2003.



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

En segundo lugar, debe puntualizarse que la autodeclaración sustentada es potestativa del usuario o empresa de servicios públicos como agente recaudadora de dicha tasa²⁹, pero que su no presentación conlleva que la autoridad ambiental efectúe el cálculo de la tasa retributiva de los vertimientos, de acuerdo con los criterios que esa misma norma señala, esto es, la **obtenida de muestreos anteriores o en cálculos presuntivos**³⁰.

En tercer lugar, en el caso bajo examen, como la actora no presentó la autodeclaración, **CORPOCALDAS** podía realizar el cobro de la tasa retributiva, como en efecto lo hizo, optando por la información disponible que provenía de los **cálculos presuntivos**, para lo cual tomó como valor el promedio de aporte per cápita de carga contaminante **para el Departamento de Caldas de 0.060 Kg/hab.**, tanto para DBO³¹ como para SST³²”, con fundamento en el **Acuerdo núm. 19 de 10 de diciembre de 2008**, “*Por el cual se definen las metas de reducción de carga contaminante para las sustancias objeto de cobro de la tasa retributiva por vertimientos*”

²⁹ Así fue señalado en la sentencia de 31 de mayo de 2018 (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Quinta, C.P. Carlos Enrique Moreno Rubio, núm. único de radicación 17001-23-31-000-2011-00045-01).

³⁰ Ver sentencia de 31 de octubre de 2013 (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera, C.P. María Elizabeth García González, núm. único de radicación 17001- 23- 33- 000-2012- 00043-01).

³¹ Corresponde a Demanda Bioquímica de Oxígeno.

³² Corresponde a Vertimientos de Sólidos Suspendingidos Totales.



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

*puntuales a cuerpos de agua”, el que a su vez se basó en el Informe de Propuesta Definitiva de Meta Global de Reducción de Carga Contaminante, de 9 de diciembre de 2008, en el que se concluyó que: **“los presuntivos empleados para el cálculo de carga contaminante doméstica corresponden a 0,060 kg/habitante*día para cada parámetro objeto de cobro”**.*

En cuarto lugar, cabe resaltar que fue tan solo en la reunión celebrada el 12 de septiembre de 2008, con ocasión del procedimiento de consulta para el establecimiento de la meta global de reducción de la carga contaminante para la implementación de la tasa retributiva, así como de las metas individuales, para el quinquenio **2009-2013**, que **CORPOCALDAS**, al presentar la metodología para la estimación de la carga contaminante, **advirtió que el valor de carga contaminante per cápita sobre el que “realizaría” el cobro de la tasa retributiva debía ser incrementado y sería de 0,060 KgDBO/habitante/día³³.**

Cabe señalar que esta Corporación en sentencia de 23 de abril de

³³ En el acta de dicha reunión se indicó:

*“[...] Se presentó la metodología empleada para la estimación de la carga contaminante para los municipios, para lo cual se empleó la información técnica descrita en el RAS 2000. Resaltándose que el valor de aporte per cápita de 0,060 KgDBO/habitante/día sobre el cual **se realizará** el cobro de tasa retributiva frente al valor de períodos anteriores de 0,045 kgDBO/habitante/día [...].”* (Destacado fuera de texto).(Folio 147 del C.1.)



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

2018³⁴, frente a un asunto similar, así lo consideró:

*"[...] 4.2.2.4. Tan sólo en el año 2008 se llevaron a cabo reuniones de socialización con las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, encaminadas a fijar metas de seguimiento y cumplimiento para efectos de disminuir los vertimientos y la contaminación y con fundamento en estas reuniones **CORPOCALDAS advirtió la necesidad de incrementar el porcentaje de carga per cápita contaminante, lo cual se concretó en el cobro realizado.***

***4.2.2.5.** Como consecuencia de las reuniones realizadas se profirió la Resolución No. 179 del **21 de agosto de 2008** "Por la cual se inicia el procedimiento de consulta y establecimiento de meta global de reducción de carga contaminante para la implementación de la tasa retributiva en la jurisdicción de Corpocaldas".*

***[...] con el incremento de uno de los componentes de la tarifa que impactaba esta, se desconoció el artículo 126 de la Ley 142 de 1994, en virtud del cual las tarifas de los servicios públicos domiciliarios tendrán una vigencia de cinco (5) años y no pueden ser modificadas por la empresa prestadora del servicio. [...]"** (Destacado fuera de texto).*

Ahora, como ya se indicó, mediante el **Acuerdo núm. 19 de 10 de diciembre de 2008, CORPOCALDAS** fijó la meta global de reducción de la carga contaminante para las sustancias, así como la meta individual de reducción de carga contaminante para el

³⁴ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Quinta, sentencia de 23 de abril de 2018, C.P. Rocío Araújo, Oñate, núm. único de radicación 17001-23-31-000-2010-00139-01.



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

quinquenio **2009-2013**; y, precisamente, con fundamento en dicho acuerdo se liquidó la tasa retributiva del año 2008 de la actora.

En este mismo sentido la Corporación ya tuvo oportunidad de pronunciarse, esto es, en sentencia de 31 de mayo de 2018³⁵, en la que puntualizó que **el nuevo valor base** que utilizaría **CORPOCALDAS** para el cálculo o liquidación de la tasa retributiva, del quinquenio 2009-2013, a las empresas, **fue establecido con fundamento en el Acuerdo núm. 19 de 2008**, de la siguiente manera:

*"[...] De manera que, **con fundamento en el Acuerdo 19 de 2008 en el cual se fijó la meta individual de reducción de carga contaminante para el caso de Aguas de Manizales, se liquidó la tasa retributiva del año 2009.***

[...]

Sin embargo, en la reclamación presentada por la demandante contra dicha factura, se indicó que la principal diferencia en el monto facturado por la Corporación, radica en el valor del aporte per cápita de carga contaminante, pues históricamente se había tomado el valor fijado por el Ministerio de Ambiente y con este valor se proyectó el cobro de la tasa retributiva que Aguas de Manizales traslada a los usuarios.

*Es decir, la demandante admite haber tomado el valor inicialmente fijado por el Ministerio de Ambiente, por carga contaminante, **sin atender que éste se vio modificado de cara al Acuerdo 19 de 2008, que estableció nuevas metas de reducción de dicha carga.***

³⁵ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Quinta, sentencia de 31 de mayo de 2018, C.P. Carlos Enrique Moreno Rubio, núm. único de radicación 17001-23-31-000-2011-00045-01.



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

*Además, se insiste en que dentro del proceso de definición de la meta de reducción de carga contaminante para el quinquenio 2009-2013, proceso que como se anotó en líneas anteriores se llevó a cabo en el 2008, se celebraron diferentes reuniones con la invitación previa a las empresas prestadoras del servicio de alcantarillado en las cuales se ilustró el **nuevo valor base que utilizaría la Corporación Autónoma Regional de Caldas para el cálculo de la tasa retributiva a las empresas.** [...]” (Destacado fuera de texto).*

Cabe resaltar que en el expediente de la referencia, obra el **Oficio núm. 256095 de 6 de mayo de 2010**³⁶, mediante el cual la Subdirectora de Recursos Naturales de **CORPOCALDAS** le comunicó a la Secretaria General de la mencionada entidad, que “en relación con las bases de cálculo empleadas” para realizar la liquidación de la tasa retributiva, de este caso, se tuvo en cuenta el aporte per cápita de **0,060 kg/habitante*día para cada parámetro objeto de cobro** (DBO y SST); y que esta información hizo parte del soporte para realizar el cálculo de la línea base y las metas de reducción de carga contaminante por cuenca, para las empresas prestadoras del servicio de alcantarillado a nivel departamental, según lo adoptado en **el Acuerdo núm. 19 de 2008 del Consejo Directivo.**

Asimismo, obra el **Memorado Interno núm. SRN 500- 901 de 14 de julio de 2010**, mediante el cual la Subdirectora de Recursos

³⁶ Folio 59 del C.1.



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

Naturales de **CORPOCALDAS** reconoció a la Secretaría General de esa misma Corporación que **tradicionalmente los municipios en el departamento de Caldas se habían acogido a valores presuntivos de aporte per cápita de carga contaminante expresados en kg/habitante*día, que se habían establecido en 0,045 kg/habitante*día tanto para DBO como para SST,** pero que esa información debió ser modificada con los valores adoptados en **0,060 kg/habitante*día tanto para DBO como para SST**, en los siguientes términos:

*"[...] en relación con la determinación de la tarifa, le informo que de acuerdo con la norma citada existen dos fuentes de INFORMACIÓN DISPONIBLE para el cobro de tasa retributiva, a falta de autodeclaración que debe ser presentada por el usuario sujeto al cobro. Una corresponde a la información obtenida de muestreos anteriores y la otra la que se basa en **cálculos presuntivos determinados con base en factores de contaminación.***

*Desde el punto de vista técnico, los métodos empleados para calcular el contenido de carga contaminante en vertimientos domésticos corresponden a: caracterizaciones del vertimiento o estimaciones a través de **presuntivos.***

[...]

***Tradicionalmente los municipios en el departamento de Caldas, se han acogido a valores presuntivos de aporte per cápita de carga contaminante expresados en kg/habitante*día, que se habían establecido en 0,045 kg/habitante*día tanto para DBO como para SST.** Esta presunción aceptada por los municipios y las empresas prestadoras del servicio de alcantarillado en el departamento de Caldas, se había realizado a falta de caracterizaciones representativas de vertimientos domésticos, hecho que llevo a CORPOCALDAS a adoptar valores presuntivos de contaminación sugeridos en el*



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

Reglamento Técnico de Agua Potable y Saneamiento Básico expedido mediante la Resolución No. 1096 de 17 de noviembre de 2000.

*La información mencionada anteriormente puede y debe mejorar mediante ejercicios regionales de análisis de calidad de vertimientos para concebir información más ajustada a la realidad de cada región del territorio nacional. Esta actividad fue desarrollada por las empresas prestadoras del servicio de alcantarillado durante la formulación de los planes de saneamiento y manejo de vertimientos- PSMV, generando información amplia y contundente para demostrar que **los valores presuntivos de carga contaminante per cápita aplicables a los vertimientos municipales del departamento de Caldas debían ser modificados con los valores adoptados en 0,060 kg/habitante*día tanto pra DBO como para SST. [...]**" (Destacado fuera de texto).*

De lo hasta aquí expuesto, para la Sala, la censura que surge de la actuación adelantada por la entidad demandada radica en que finalizando el año 2008 determinó el cambio de un parámetro constante que había utilizado durante 6 años, -afirmación que encuentra respaldo en el memorando interno núm. SRN500-901 de 14 de julio de 2010, emanado de la Subdirectora de Recursos Naturales de **CORPOCALDAS**³⁷, y aplicó dicha modificación, **no solo para cobrar los períodos siguientes, sino que lo utilizó para liquidar todos los meses gravables del mismo año ya causados.**

³⁷ Memorando del cual se deduce que existía un acto administrativo previo, que regía el quinquenio anterior y establecía un valor de 0,045KG/habitante*día.



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

Dicha situación, en la forma en que acaeció, en efecto, desconoce el principio de irretroactividad tributaria, dado que la tasa retributiva solo podía comenzar a cobrarse con la modificación al valor base, que impacta la tarifa, para los siguientes períodos gravables, pues dicho factor no podía afectar los meses de enero a diciembre de 2008, sino que debía aplicarse a partir del año **2009**, en tanto que dichas metas fueron fijadas a través de un acuerdo, aplicable para un período posterior al de la liquidación de la tasa retributiva cobrada en este caso (quinquenio 2009-2013).

Es del caso reiterar que si bien es cierto que en el asunto bajo examen, conforme se dijo anteriormente, la actora no presentó la autodeclaración, **CORPOCALDAS** estaba facultada para realizar el cobro de la tasa retributiva con base en la información disponible que provenía de los cálculos presuntivos, -pues el artículo 21 del Decreto 3100 así lo permite-, también lo es que la mencionada Corporación **no** podía aplicar el alcance de la actuación surtida a finales de 2008, que culminó con el **Acuerdo núm. 19 de 2008**, que determinó que los valores presuntivos de carga contaminante per cápita aplicables a los vertimientos municipales del Departamento de Caldas (y no solo los de la actora) debían ser incrementados o modificados a **0.060**



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

Kg/hab., para efectos de liquidar la tasa retributiva del período comprendido entre enero a diciembre de 2008, habida cuenta que el tributo de estos meses ya había sido causado.

Por ello, insiste la Sala en que dicho Acuerdo sólo podía aplicarse a partir del año 2009, lo que lleva a concluir que, ciertamente, se aplicó de manera retroactiva el alcance de la actuación surtida a finales del 2008 por parte de la **CORPOCALDAS**, para efectos de liquidar la tasa retributiva de enero a diciembre de 2008.

Ahora, cabe señalar que para calcular el monto mensual a cobrar por concepto de tasa retributiva a la actora, **CORPOCALDAS** aplicó la fórmula establecida en el artículo 16 del Decreto 3100, la cual tiene un componente que se denomina "**carga contaminante de la sustancia vertida durante el periodo de cobro**", lo cierto es que utilizó un nuevo valor presuntivo de carga contaminante per cápita, -el referido aporte per cápita de **0,060 kg/habitante*día para cada parámetro objeto de cobro** (DBO y SST)-, conforme lo indicó en el Oficio núm. 256095 de 6 de mayo de 2010³⁸, cuando ha debido utilizar el valor presuntivo de carga per cápita contaminante correspondiente a **0,045 kg/habitante*día tanto para DBO**

³⁸ Folio 59 del C.1.



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

como para SST, como lo venía realizando constantemente, con anterioridad a este año.

Lo anterior, se corrobora con el **dictamen pericial rendido por el Contador Público HUGO CANDAMIL CALLE**, dentro de este proceso, en el que señaló lo siguiente:

“[...]

DESARROLLO

Ci ó Cc

Según el Artículo 4º del Decreto 3100 la **Carga Contaminante diaria (Cc)** es el resultado de multiplicar el caudal promedio por la concentración de la sustancia contaminante, por el factor de conversión de unidades y por el tiempo diario de vertimiento del usuario, medido en horas, es decir:

$$Cc = Q \times C \times 0.0864 \times (t/24)$$

Donde:

Cc= Carga contaminante, en kilogramos por día (kg/dí)

Q= Caudal promedio, en litros por segundo (l/s)

C= Concentración de la sustancia contaminante, en miligramos por litro (mg/l)

0.0864= Factor de conversión de unidades

t= Tiempo de vertimiento del usuario, en horas por día (h)

A través de la investigación realizada en las oficinas de Corpocaldas se constató que el valor del Caudal Promedio (Q) no es posible identificarlo ya que no se realizan actividades de muestreo, por lo tanto acuden a realizar la valoración de la Carga Contaminante (Cc) según el Parágrafo 1 del Artículo 5º del Decreto 33400 de 2004 el cual expresa lo siguiente:

“... Los usuarios prestadores del servicio de alcantarillado y los municipios o distritos sujetos al pago de la tasa, podrán hacer autodeclaraciones presuntivas de sus vertimientos. En lo que se refiere a contaminación de origen doméstico,



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

tomarán en cuenta para ello factores de vertimiento per cápita, para los contaminantes objeto de cobro. Estos valores serán establecidos por el Instituto de Hidrología, Meteorología y Estudios Ambientales, Ideam. Con relación a la contaminación de origen industrial, se deberán tener en cuenta las caracterizaciones representativas de los vertimientos que hagan los usuarios con mayor carga a la doméstica”.

Dado lo anterior y según la información suministrada por Corpocaldas donde se entiende que el Instituto de Hidrología, Meteorología y Estudios Ambientales <Ideam > no suministra los valores que se expresan en este Artículo, se procede a valorar la Carga Contaminante (Cc) por la siguiente fórmula:

$$\text{Valor Cc Kg/Hab} = \frac{(\text{Población} * \% \text{Cobertura Alcantarillado} * \text{Cc} * \text{Días año}) + \text{Industria}}{12}$$

La **Carga Contaminante (Cc)** calculada ajustada a las disposiciones legales y comparada en la Factura de Venta No. 21462 según la anterior fórmula y por la cual se determinaron los valores DBO y SST se fijaron así:

$$\text{DBO Kg/día} = \frac{(358406 * 98,59\% * \mathbf{0,06} * 366) + 370.591,17}{12}$$

DBO Kg/día= 677.517,63

$$\text{SST Kg/día} = \frac{(358406 * 98,59\% * \mathbf{0,06} * 366) + 504.809,79}{12}$$

SST Kg/día= 688.702,51

[...]

Tarifa Mínima (Tm)

[...]

Tm= Tm Vigente (1+1Pc año a año)

La Tarifa Mínima (Tm) ajustada a las disposiciones legales para la Factura de Venta No. 21462 según la anterior fórmula y por la cual se determinaron los valores DBO y SST se fijaron así_

DBO 1998-2008= 96,57



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

SST 1998-2008= 41,33

[...]

Factor Regional (Fr)

[...]

Según la visita realizada en las oficinas de Corpocaldas se determina que para el coeficiente de incremento de la Tarifa Mínima (Tm) para Departamento de Caldas es igual a uno (1).

Según lo anterior bajo las disposiciones legales ajustadas a la Factura de Venta No. 21462 se valoró así:

$$\mathbf{Fr = 1}$$

Monto a Pagar (MP)

Como ya se había citado en el presente informe el Monto a pagar esta sujeto a la siguiente fórmula:

$$\mathbf{MP = Ci * Tmi * Fri}$$

Al haber despejado y asignado valores a cada una de las variables, se determina el valor del Monto a Pagar (MP) para DBO y SST según las disposiciones legales y ajustadas a la Factura de Venta No. 21462 así:

$$\text{DBO} = 677.517,63 * 96,57 * 1$$

$$\mathbf{DBO = \$65.427.877,53}$$

$$\text{SST} = 688.702,51 * 41,33 * 1$$

$$\mathbf{SST = \$28.464.074,74}$$

[...] ³⁹ (Destacado fuera de texto).

El citado artículo 16 prevé la fórmula así:

"[...] El monto a cobrar por concepto de tasa retributiva será de conformidad con la siguiente fórmula:

$$\mathbf{MP = \sum_i^n Ci * Tmi * Fr_i}$$

donde:

MP = Total Monto a Pagar

Ci = Carga contaminante de la sustancia i vertida durante

³⁹ Folios 2 a 17 del C.3.



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

el período de cobro

Tmi = Tarifa mínima del parámetro i

Fri = Factor regional del parámetro i aplicado al usuario. Si cumple con su meta individual o sectorial es igual a 1; si incumple es calculado de acuerdo al artículo 15.

N = Total de parámetros sujetos a cobro [...]” (Destacado fuera de texto).

La Sala observa, entonces, que los citados valores de 677.517,63 para DBO y de 688.702,51 para SST, que arrojó el dictamen pericial, se encuentran acordes con los utilizados en la **factura núm. 21462**, expedida por **CORPOCALDAS**, a través de la cual esta entidad efectuó el cobro de la tasa retributiva del período 1o. de enero a 31 de diciembre de 2008, por un valor \$1.127.612.512, conforme consta a folio 18 del C.3.

En otras palabras, el citado dictamen pericial demuestra que **CORPOCALDAS** para liquidar o calcular el monto a cobrar por concepto de tasa retributiva utilizó un valor presuntivo de carga contaminante per cápita de **0,060 kg/habitante*día**, para determinar el componente de la fórmula que se denomina “**carga contaminante de la sustancia i vertida durante el periodo de cobro**”, es decir, que varió uno de los factores con los cuales venía determinando el componente de la fórmula, el cual, como se indicó,



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

se vio modificado de cara al Acuerdo 19 de diciembre de 2008, que estableció nuevas metas de reducción de dicha carga, que solo debía aplicarse a partir del año 2009.

Por tal razón, le asistió razón al fallador de primera instancia, al sostener que se vulneró el principio de irretroactividad, en virtud de la variación realizada en unos de los valores o factores constantes utilizados en la fórmula para el cálculo de la tarifa de la tasa retributiva para el período de 2008, por cuanto dicha variación solo debía ser aplicada para un período posterior. De ahí que la Corporación ambiental debía efectuar el cobro de la tasa retributiva, para el año 2008, sobre un valor del aporte per cápita de carga contaminante de **0,045 kg/habitante*día tanto para DBO como para SST**, como lo venía realizando en años anteriores.

Por ello, el Tribunal, a título de restablecimiento del derecho, dispuso liquidar la tasa retributiva para el período entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2008 a cargo de la actora en un valor de \$859.190.494,56, con la utilización de la fórmula establecida en el artículo 16 del Decreto 3100 y tomando en cuenta un aporte presuntivo per cápita de carga contaminante de **0,045 kh/habitante/ día**, para determinar el componente de la fórmula



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

denominado "**carga contaminante de la sustancia i vertida durante el periodo de cobro**", así:

$$MP = Ci * Tmi * Fri$$

Donde:

$MP =$ Total Monto a Pagar

$Ci =$ **Carga contaminante de la sustancia i vertida durante el período de cobro**

$Tmi =$ Tarifa mínima del parámetro i

$Fri =$ Factor regional del parámetro i aplicado al usuario.

El factor Tmi fue identificado por el auxiliar de justicia así:

DBO 1998-2008= 96,57

SST 1998-2008= 41,33

Igual sucedió con el factor **Fri**, que es igual a 1, porque pudo apreciarse que Aguas Manizales S.A. E.S.P. cumplió con su meta de reducción de carga contaminante.

Y el factor Ci se determina mediante la siguiente fórmula, con un aporte per cápita de carga contaminante de 0.045 Kg/Habitante/día tanto para DBO como para SST (f. 12, C3)

$Valor Cc Kg/Hab = (Población * \% Cobertura Alcantarillado * Cc * Días año) + Industria$

12

$DBO Kg/día = \frac{(358406 * 98,59\% * 0,045 * 366)}{12} + 370.591,17$

12

DBO Kg/día = 515.858.86

$SST Kg/día = \frac{(358406 * 98,59\% * 0,045 * 366)}{12} + 504.809,79$

12

SST Kg/día = 527.043,74



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

*Para una liquidación anual, así:
[...]*

Total a pagar por tasa retributiva período 1º de enero a 31 de diciembre de 2008: \$859.190.494,56 [...]” (Destacado fuera de texto).

Finalmente, no está demás traer a colación apartes de las sentencias en las que la Corporación ya ha tenido oportunidad de pronunciarse sobre litigios en los que han actuado las mismas partes y en relación con el mismo tema, pero sobre períodos de facturación distintos.

En relación con el período de facturación correspondiente al año 2007, frente al cual **CORPOCALDAS** también aplicó la modificación que estableció al finalizar el año 2008, en relación con el valor de la carga de contaminación per cápita, en sentencia de 23 de abril de 2018⁴⁰, con ponencia de la Consejera Rocío Araújo Oñate, la Sección Quinta⁴¹ de esta Corporación señaló:

“[...] 4.2. Violación del debido proceso por omisión en la notificación de la decisión de cambiar el porcentaje de la carga contaminante y su incidencia en la validez de las decisiones censuradas

4.2.1. Lo primero que precisa la Sala es que no se encuentra en debate la competencia de **CORPOCALDAS** para fijar y cobrar la

⁴⁰ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Quinta, número único de radicación 17001-23-31-000-2010-00139-01

⁴¹ En concordancia con la disposiciones sobre descongestión contenidas en el Acuerdo número 357 del 5 de diciembre de 2017.



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

tasa ambiental, conforme a los estrictos parámetros y limitaciones contenidos en el artículo 42 de la Ley 99 de 1993 y los preceptos que la complementan, como tampoco el fundamento técnico del porcentaje utilizado para modificar el porcentaje que se venía utilizando para calcular la tarifa, sino únicamente, como lo precisó la recurrente la omisión en la notificación y la aplicación retroactiva de la nueva fórmula tarifaria.

[...]

4.2.3.3. *El principio de publicidad se encuentra consagrado en el artículo 209 de la Constitución Política, en virtud del cual la función administrativa está al servicio de los intereses generales y se desarrolla con fundamento, entre otros, en el principio de "publicidad".*

Al efecto, la Corte Constitucional en la Sentencia C- 096 de 2001, consideró:

"Un acto de la administración es público cuando ha sido conocido por quien tiene derecho a oponerse a él y restringir el derecho de defensa, sin justificación, resulta violatorio del artículo 29 de la Constitución Política.

[...] los actos de la administración solo le son oponibles al afectado, a partir de su real conocimiento, es decir, desde la diligencia de notificación personal o, en caso de no ser ésta posible, desde la realización del hecho que permite suponer que tal conocimiento se produjo, ya sea porque se empleó un medio de comunicación de aquellos que hacen llegar la noticia a su destinatario final [...], o en razón de que el administrado demostró su conocimiento [...]"

4.2.3.4. *Resulta de trascendental importancia para la solución del caso sometido a consideración de la Sala el contenido del artículo 10 del Decreto 3100 de 2003, norma de superior jerarquía a la que estaba sometida la actuación de la Administración, en virtud de la cual la autoridad ambiental tenía la potestad de ajustar la tarifa, de acuerdo con los artículos 14 y 15 del presente decreto.*

Sin embargo, cuando adoptara la decisión de incrementar la tarifa del servicio en cualquiera de sus componentes la asiste la



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

*obligación de darle publicidad a la decisión y si la misma impacta un sujeto pasivo del tributo, indiscutiblemente debe notificarle el incremento y permitirle la interposición de los recursos correspondientes, lo cual se omitió por parte de **CORPOCALDAS**, sin que sea posible tener como notificación las reuniones que para efectos de fijar metas de disminución de la contaminación se realizaron en el año 2008, por estas posteriores a la decisión y no cumplir los requisitos exigidos por el ordenamiento.*

[...]

En virtud de lo expuesto, el cargo está llamado a prosperar.

4.3. Violación del debido proceso aplicación retroactiva de la decisión de las decisiones censuradas

4.3.1. *Con fundamento en las mismas pruebas valoradas en la actuación, en consideración a que la Sala arribó a la conclusión de que la modificación del porcentaje de la carga per cápita contaminante debía cumplir el principio de publicidad, circunstancia que se omitió por parte de CORPOCALDAS, en consideración a que únicamente socializó en el año 2008, esto es, con posterioridad a la causación del tributo, **se concluye que únicamente podía ser aplicada a los cobros que se realizaran con posterioridad, pues de lo contrario no podía producir efectos jurídicos ni oponerse a la empresa prestadora del servicio ni tampoco a los usuarios que finalmente son quienes están obligados al pago en la factura mensuales de alcantarillado.***

Lo anterior, por cuanto el proceso de concertación llevado a cabo para fijar las metas de reducción de la carga contaminante y, por ende, el porcentaje a cobrar por este concepto en la tarifa, inició en el año 2008 y la decisión de incremento se aplicó a partir del mes de enero de 2007.

4.3.2. *En consecuencia, como la decisión de la administración de incrementar el porcentaje del factor a que se refiere la presente decisión, tan sólo se adoptó en el mes de noviembre del año 2008 y del mismo tuvo conocimiento **Aguas de Manizales S.A. E.S.P.**, el 14 de noviembre de la referida*



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

*anualidad, con ocasión de la factura de venta que le fue expedida, **no podía impactar los meses de enero a diciembre de 2007, sino que debía aplicarse a partir del año 2009** [...]" (Destacado fuera de texto).*

En concordancia con las reglas aplicadas en la sentencia en cita, la Sección Quinta, en sentencia de 31 de mayo de 2018⁴², con ponencia del Consejero Carlos Enrique Moreno Rubio, estudió la legalidad de las actuaciones adelantadas por **CORPOCALDAS**, en relación con la facturación del período 2009, respecto a la garantía del principio de irretroactividad en materia tributaria.

Igualmente, la Sala en sentencia de 2 de junio de 2011 (Expediente núm. 08001233100020000301401, Consejero ponente doctor Marco Antonio Velilla Moreno), en un caso en el cual se pretendió cobrar una tasa retributiva con efectos anteriores a la vigencia del respectivo acto que la ordenó, sostuvo:

"[...] Se verificó por la Sala que en el mencionado acto administrativo se dispuso tanto en el epígrafe como el inciso 2° del artículo 4° que las metas de reducción de la carga contaminante se contarían a partir del **1° de julio de 1998**; y que las tasas retributivas a que hace referencia el artículo 6° de la misma disposición se cobrarán **a partir de la misma fecha**, advirtiéndose que la fecha de expedición del mismo fue posterior, esto es, **el 28 de mayo de 1999**.

Se desprende de lo anterior que el Acuerdo reguló hechos ocurridos con anterioridad a la entrada en vigencia de la

⁴² Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Quinta, núm. único de radicación 17001-23-31-000-2011-00045-01.



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

misma, lo cual a la luz del ordenamiento jurídico resulta contradictorio.

[...] En suma, la retroactividad se encuentra ligada con la aplicación de la ley o acto en el tiempo, pues los mismos no pueden tener efectos hacía el pasado, salvo que se trate de garantizar del principio de favorabilidad [...].”

De lo precedente, la Sala concluye que las actuaciones censuradas transgredieron el inciso 3º del artículo 338 y 2º del artículo 363 de la Constitución Política, relativos a la irretroactividad de las disposiciones tributarias.

Ahora, no se condenará en costas a la parte demandada habida cuenta que no se evidenció temeridad ni mala fe en su actuación procesal, presupuestos estos que deben configurarse para que proceda la misma, en virtud de lo establecido en el artículo 171 del CCA, en concordancia con los artículos 392 y 393 del CPC, aplicables al caso por remisión del artículo 267 del CCA.

En consecuencia, la Sala estima que la entidad demandada no logró demostrar la prosperidad de sus argumentos planteados en el recurso de apelación, por lo que la sentencia recurrida será confirmada, como en efecto se dispondrá en la parte resolutive de esta providencia.



Número único de radicación: 17001-23-00-000-2010-00459-02
Actora: Aguas de Manizales S.A E.S.P.

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

F A L L A

PRIMERO: CONFIRMAR la sentencia apelada.

SEGUNDO: Una vez ejecutoriada esta providencia, **DEVOLVER** el expediente al Tribunal de origen.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

Se deja constancia de que la anterior providencia fue discutida y aprobada por la Sala en la sesión del día 16 de diciembre de 2022.

ROBERTO AUGUSTO SERRATO VALDÉS
Presidente

OSWALDO GIRALDO LÓPEZ

NUBIA MARGOTH PEÑA GARZÓN

HERNANDO SÁNCHEZ SÁNCHEZ

CONSTANCIA: La presente providencia fue firmada electrónicamente por los integrantes de la Sección Primera en la sede electrónica para la gestión judicial SAMAI. En consecuencia, se garantiza la autenticidad, integridad, conservación y posterior consulta, de conformidad con la ley.