

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero Ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá, D. C., cuatro (4) de septiembre de dos mil catorce (2014)

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE: EMPRESA DE ACUEDUCTO Y ALCANTARILLADO DE BOGOTÁ E.S.P.
DEMANDADA: MUNICIPIO DE LA CALERA
RADICADO: 250002327000200800004 01 (18495)
ASUNTO: IMPUESTO DE INDUSTRIA, COMERCIO, AVISOS Y TABLEROS AÑO GRAVABLE 2003

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 8 de julio de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”. En la providencia se dispuso:

- “1. No prosperan las excepciones propuestas por el municipio de la Calera.*
- 2. Se declara la NULIDAD de la Liquidación de Aforo expedida el 20 de febrero de 2007 por la Tesorería Municipal de la Calera en relación con el impuesto de industria y comercio del año 2003, a cargo de la EMPRESA DE ACUEDUCTO Y ALCANTARILLAD DE BOGOTÁ E.S.P.*
- 3. Se declara la NULIDAD de la Resolución de 19 de octubre de 2007, mediante la cual esa misma dependencia confirmó la liquidación de aforo al decidir el recurso de reconsideración.*
- 4. Por no configurarse los presupuestos normativos, no se condena en costas.*
- 5. En firme esta providencia, archívese el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen y del excedente de gastos del proceso, si a ello hubiere lugar. Regístrese las constancias y anotaciones de rigor”.*

I) ANTECEDENTES

El Municipio de La Calera expidió emplazamiento del 27 de junio de 2005 con el cual exhortó a la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá – EAAB para que presentara las declaraciones del impuesto de industria y comercio por las vigencias 2000 a 2004. La

sociedad presentó respuesta el 8 de agosto siguiente oponiéndose a la propuesta de la Administración.

El 20 de febrero de 2007 el Municipio de la Calera profirió liquidación de aforo, por medio de la cual determinó el impuesto de industria y comercio correspondiente a la vigencia gravable 2003 en la suma de \$7.746.796.000 e intereses de mora por \$6.180.208.000.

Contra el anterior acto administrativo la sociedad interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto con la resolución del 19 de octubre de 2007, que modificó la decisión recurrida, en el sentido de establecer el impuesto a cargo en la suma de \$3.941.394.000 e intereses de mora generados hasta el momento del pago.

II) DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá E.S.P. –EAAB-, solicitó:

“Por todas las razones de hecho y derecho anteriormente planteadas comedidamente solicito a su despacho declarar la nulidad de la liquidación de aforo del 20 de febrero de 2007 proferida por la Tesorería División de Liquidación, notificada por correo, y la Resolución Recurso de Reconsideración, proferida por la Tesorería Municipal el 19 de octubre de 2007 y, notificada personalmente el 27 de octubre de 2007, en contra de la EMPRESA DE ACUEDUCTO Y ALCANTARILLADO DE BOGOTÁ E.S.P. identificada con NIT. 899.999.094 por el periodo gravable del Impuesto de Industria y Comercio del año 2003”.

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

Violación de los artículos 29 de la Constitución Política, 683 del Estatuto Tributario y 42 del Acuerdo 56 de 1998.

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

La notificación de la liquidación de aforo no se surtió conforme lo señala el artículo 42 del Acuerdo 56 de 1998, puesto que se realizó por correo y no de forma personal al representante legal, que fue quien presentó el recurso.

La Administración municipal, aunque aceptó la indebida notificación del acto liquidatorio y, a pesar de que había transcurrido el término de notificación dispuesto en la ley, dio por notificada a la sociedad por conducta concluyente, por haber presentado el recurso de reconsideración.

El anterior proceder desconoce los principios de equidad y justicia a los cuales se encuentra sometida la Administración, por expresa disposición del artículo 683 del Estatuto Tributario.

Violación de los artículos 2º de la Constitución Política, 2º y 3º del Código Contencioso Administrativo, 7º de la Ley 56 de 1981, 24-1 de la Ley 142 de 1994 y 51 de la Ley 383 de 1997.

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

Por disposición de los artículos 1º, 2º y 7º literal b de la Ley 56 de 1981 las entidades propietarias de obras para la prestación de servicios públicos, no pagarán el impuesto de industria y comercio en el municipio en que se encuentren ubicadas -las obras-, sino una compensación especial.

La EAAB, como propietaria de obras públicas de acueducto en el municipio de La Calera, paga en esa jurisdicción la compensación que exige la ley y, adicionalmente, en los demás municipios en los que presta el servicio de suministro de agua, declara y paga el impuesto de industria y comercio.

La captación y procesamiento de agua, actividad complementaria del servicio de acueducto que desarrolla la EAAB en el municipio de La Calera, no causa el impuesto de industria y comercio en esa entidad territorial, sino en el municipio en el que se encuentre el usuario final del servicio público domiciliario, como lo dispone el artículo 24-1 de la Ley 142 de 1994.

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

Adicionalmente, se viola el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, que prohíbe que el ingreso se grave más de una vez por la misma actividad, por cuanto se determina la base gravable no sobre el promedio mensual facturado en el municipio sino sobre la totalidad de lo facturado por el servicio de acueducto en todas las demás jurisdicciones.

Para la empresa no es posible determinar cuantos ingresos obtuvo por el suministro de agua de la planta Wiesner, porque el servicio que abastece es de forma interconectada a todas sus plantas, y en las facturas del servicio no se discrimina de que planta proviene el agua, por ello, la información que se reporta corresponde a la totalidad de los metros cúbicos utilizados al año por cada planta.

En el municipio recaía la carga de la prueba para determinar cuantos ingresos provenían de la planta Wiesner, porque es quien alega que la actividad de purificar el agua se encuentra gravada con el impuesto por la Ley 14 de 1983.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

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

Propuso las siguientes excepciones:

Incapacidad de la demandante para comparecer al proceso

La Jefe de la Oficina Asesora Jurídica de la Dirección de Representación Judicial y Actuación Administrativa de la E.A.A.B. –ESP, quien otorgó el poder en el presente proceso, no tiene la facultad para constituir apoderados para que ejerzan la representación de dicha empresa, puesto que de conformidad con las Resoluciones Nos. 890 del 25 de julio de 2003, el único funcionario competente es el Gerente Jurídico de la entidad.

Inexistencia de la Obligación

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

Falta de Causa

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

Buena Fe

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

Excepción Genérica

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

Y, presentó los siguientes argumentos de defensa:

Luego de hacer un recuento del procedimiento seguido en la vía gubernativa, concluyó que no se vulneró el derecho de defensa de la EAAB en tanto ejerció en tiempo los recursos de vía gubernativa, como la acción contencioso administrativa.

En cuanto al argumento de que las entidades propietarias de obras públicas de acueducto no deben pagar el impuesto de industria y comercio, consagrado según la demandante en el literal b) del artículo 7° de la Ley 56 de 1981, cabe advertir que, contrario a esta afirmación, el tratamiento a que alude esta norma para las obras de acueducto, es una limitación al hecho gravable y no una exención, según lo dijo la Corte Constitucional en la sentencia C-922 de 2004.

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

El Consejo de Estado ha establecido que la actividad industrial comprende cualquier proceso de transformación, por elemental que sea. Por ello, el proceso de tratamiento del agua es una actividad de carácter industrial.

La Ley 142 de 1994 no exonera del pago del ICA a las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, por el contrario, el artículo 24 de esa ley permite la aplicación de la Ley 14 de 1983. Por las mismas razones, no se vulnera el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, porque esa norma regula las condiciones en que se paga el impuesto de industria y comercio en la prestación del servicio público domiciliario, pero no cuando se ejecuta una actividad industrial, que es lo que gravó en los actos administrativos demandados.

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

IV) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", mediante providencia del 8 de julio de 2010, declaró la nulidad de los actos demandados, con fundamento en las siguientes consideraciones:

La excepción denominada incapacidad para ser parte no tiene vocación de prosperidad toda vez que la Resolución No. 0589 del 11 de julio de 2007, le

otorgó a la Jefe de la Oficina Jurídica la capacidad legal para constituir apoderados.

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

La causación del impuesto de industria y comercio en el servicio de agua potable y en las actividades complementarias dependerá de si la misma empresa que suministra el servicio de acueducto al usuario final simultáneamente realiza una o más actividades complementarias, o si la respectiva empresa solo realiza las actividades complementarias a dicho servicio. En la primera hipótesis la empresa de servicios únicamente está gravada en relación con el suministro de agua potable, y en la segunda, respecto de la actividad complementaria que realice.

De acuerdo con las pruebas allegadas al expediente, la notificación de la liquidación de aforo, no se surtió en debida forma, toda vez que no existe prueba sobre la citación a la empresa, ni de la notificación personal, ni del edicto.

Frente a esta situación la EAAB reconoció en la demanda que fue notificado por conducta concluyente después de vencido el término para notificar el acto liquidatorio. Por tanto, la liquidación de aforo se encuentra viciada de nulidad por falta de competencia, en virtud de lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 730 del Estatuto Tributario.

V) EL RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandada apeló la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

La notificación de la liquidación de aforo fue realizada en forma personal por un funcionario del municipio que se trasladó hasta el domicilio informado por

la empresa, que corresponde al mismo en el cual se surtió la notificación del emplazamiento para declarar y de las inspecciones tributarias.

El 20 de febrero de 2007, a las 10:40 A.M., se efectuó la notificación personal en las dependencias de la EAAB en Bogotá, como da cuenta el sello de radicación No. E-2007-012863. Esta situación es admitida por la empresa en el recurso de reconsideración y en la demanda cuando indica que *“el 20 de febrero de 2007 se notifica por correo, la liquidación de aforo del año 2003”*.

De esta forma se encuentra probado que los funcionarios municipales encomendados para tal fin notificaron personalmente, y dentro del término legal, toda vez que el plazo para hacerlo vencía el 29 de marzo de 2007. Por lo tanto, se solicita entrar a estudiar el fondo del asunto.

Las consideraciones expuestas por el Tribunal en torno a la causación del impuesto de industria y comercio, desconocen la posición que ha venido desarrollando el Consejo de Estado en procesos análogos, como en la sentencia del 24 de septiembre de 2008¹, que sostiene que la actividad del suministro final del servicio de agua es independiente de las actividades complementarias de potabilización y almacenamiento.

La EAAB se encuentra obligada a declarar y pagar el impuesto de industria y comercio en el municipio de La Calera por cuanto la actividad complementaria que desarrolla es independiente del servicio de acueducto y, por tal razón, se encuentra sujeta a la Ley 14 de 1983 y el Acuerdo 56 de 1998.

La jurisprudencia constitucional ha sido clara en señalar que la Ley 56 de 1981 y la Ley 14 de 1983 regulan aspectos diferentes, y que la exención del literal b) de la Ley 56 de 1981 atañe únicamente a la actividad de construcción de obras de acueducto, pero no a las demás actividades industriales o de servicios que se ejecuten en esas obras.

La actividad que desarrolla la empresa dentro de la jurisdicción municipal, referida al tratamiento del agua para hacerla consumible, es de carácter industrial, en los términos de la Ley 14 de 1983 y el Acuerdo 56 de 1998, puesto que se trata de un proceso de transformación del recurso hídrico para su posterior comercialización.

Considerar que la causación del impuesto de industria y comercio depende de que la empresa que suministra el agua potable al usuario final realiza coetáneamente actividades complementarias o, sólo realiza estas últimas, desnaturaliza el hecho generador del tributo en detrimento del derecho de igualdad.

¹ Expediente No. 2008-0005.

La Corte Constitucional, en sentencias T-570 de 1992 y T-306 de 1994, ha señalado que la actividad complementaria de captación y potabilización de agua es independiente del servicio domiciliario de acueducto. En igual sentido, el Consejo de Estado se pronunció en la sentencia del 24 de septiembre de 2008 (Accionante: Tibitoc).

VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

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

La demandada no presentó alegatos de conclusión.

El **Ministerio Público** rindió concepto en los siguientes términos:

La notificación de la liquidación de aforo se realizó de forma extemporánea puesto que la misma no se practicó dentro de los tres años siguientes a la fecha en que la declaración debió presentarse, como lo exige el artículo 38 del Acuerdo 56 de 1998.

Teniendo en cuenta que la fecha límite para la presentación de la declaración del impuesto de industria y comercio por el año gravable 2003, era el día 29 de marzo de 2004, la Administración tenía hasta el 30 de marzo de 2007 para efectuar la aludida notificación.

Habida consideración de que las partes aceptan que la notificación del acto liquidatorio se surtió por conducta concluyente el 29 de mayo de 2007, es claro que para esa fecha había vencido el plazo que disponía la Administración para su realización.

VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 8 de julio de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A" que anuló los actos administrativos que determinaron el impuesto de industria y comercio a cargo de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá E.S.P. por el año gravable 2003.

En primer lugar, la Sala analizará si la Liquidación de Aforo del 20 de febrero de 2007 fue notificada en debida forma. En el caso de que se demuestre la legalidad de dicha notificación, se estudiará si al demandante le correspondía declarar en el Municipio de La Calera el impuesto de industria y comercio en la vigencia gravable 2003, y si la determinación oficial del tributo se efectuó en legal forma.

1. Notificación de la liquidación de aforo

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

1.2. Respecto de la obligación de notificar los actos administrativos, y la forma de hacerlo, el Acuerdo No. 56 de 1998, por medio del cual se unifica la normativa vigente en el Municipio de La Calera en relación con los impuestos de industria y comercio y avisos y tasas, tarifas y derechos, establece en sus artículos 38 y 42:

*“**Artículo treinta y ocho:** La liquidación oficial deberá notificarse dentro del año siguiente a la fecha de presentación de la declaración. En los casos de adición o extemporaneidad, el término se contará a partir de la fecha de presentación de la última adición o declaración extemporánea.*

La liquidación de aforo deberá notificarse dentro de los tres (3) años siguientes a la fecha en que la declaración debió presentarse.

(...)

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

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

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

1.3. Para el caso que se decide, cobran especial relevancia los artículos 66² de la Ley 383 de 1997 y 59³ de la Ley 788 de 2002, que obligan a los departamentos, municipios y distritos a

² **ARTICULO 66. ADMINISTRACIÓN Y CONTROL.** Los municipios y distritos, para efectos de las declaraciones tributarias y los procesos de fiscalización, **liquidación oficial**, imposición de sanciones, **discusión** y cobro **relacionados con los impuestos administrados por ellos, aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional.**

³ **ARTÍCULO 59. PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO TERRITORIAL.** Los departamentos y municipios aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio incluida su imposición, a los impuestos por ellos administrados. Así mismo aplicarán el procedimiento administrativo de cobro a las multas, derechos y demás recursos territoriales. El monto de las sanciones y **el término de la aplicación de los procedimientos anteriores, podrán disminuirse y simplificarse acorde con la naturaleza de sus tributos**, y teniendo en cuenta la proporcionalidad de estas respecto del monto de los impuestos.

aplicar el Estatuto Tributario en los procedimientos de carácter fiscal que estos adelanten.

De conformidad con lo dispuesto por el legislador, tratándose del caso de actos de aforo del impuesto de industria y comercio, el procedimiento de notificación debe ajustarse a las normas del Estatuto Tributario Nacional⁴, en particular al artículo 565, que permite que las *liquidaciones oficiales* puedan notificarse por correo o personalmente.

1.4. En el expediente no existe prueba de la notificación personal, sin embargo, se advierte que en el acápite “*hechos*” de la demanda, la actora afirmó⁵:

“9. El 20 de febrero de 2007, se notifica por correo, liquidación de aforo del año 2003, en la cual señala que la EAAB desarrolla en el municipio de la Calera a través de un inmueble de su propiedad la planta Francisco Wiesner, actividad industrial de transformación y almacenamiento de agua, por lo que se constituye en contribuyente del municipio de la Calera”.

Nótese que la parte demandante reconoce que el 20 de febrero de 2007 le fue notificada la liquidación de aforo demandada, situación que se verifica con la interposición del recurso de reconsideración que fue admitido y resuelto por la Administración municipal mediante la Resolución del 19 de octubre de 2007.

Lo anterior constituye un comportamiento expreso, claro e inequívoco del interesado, que permite colegir que conoció la decisión contenida en el acto administrativo.

1.5. Así las cosas, procede la Sala a verificar si la notificación del mencionado acto se efectuó en el término establecido en el artículo 38 del Acuerdo 56 de 1998, esto es, “*dentro de los tres (3) años siguientes a la fecha en que la declaración debió presentarse*”.

Teniendo en cuenta que la fecha de presentación de la declaración tributaria vencía el 29 de marzo de 2004⁶, la Administración tenía hasta el 29 de marzo de 2007 para notificar la liquidación de aforo. Por tanto, la notificación por correo realizada el 20 de febrero de 2007, se realizó dentro del término legal.

⁴ Debe tenerse en cuenta que el artículo 59 de la Ley 788 de 2002 dejó a salvo la facultad de las entidades territoriales para simplificar los procedimientos, a fin de que sean más eficaces para la Administración y susceptibles de adecuarse a las connotaciones propias de la materia tributaria a cargo de estas entidades. En ejercicio de esa facultad legal, el municipio de la Calera disminuyó a 3 años el término de 5 años previsto en el Estatuto Tributario Nacional para la notificación de la liquidación de aforo.

⁵ FI 7 c.p.

⁶ De conformidad con el artículo 31 del Acuerdo 56 de 1998, los contribuyentes están obligados a presentar antes del 30 de marzo de cada año la declaración de industria y comercio y avisos. Por tanto, el contribuyente tenía hasta el 29 de marzo de 2004 para presentar la liquidación del impuesto de industria y comercio del año gravable 2003.

En consecuencia, no se configura una violación al debido proceso ni al derecho de defensa de la sociedad.

2. Causación del impuesto de industria y comercio

2.1. La Administración considera que la sociedad desarrolla en el Municipio de La Calera una actividad industrial que consiste en la transformación y almacenamiento de agua en su planta Francisco Wiesner. Por tanto, le correspondía presentar la declaración del impuesto de industria y comercio por el año gravable 2003.

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

(...)

Artículo 7º.- Las entidades propietarias, pagarán a los municipios los impuestos, tasas, gravámenes o contribuciones de carácter municipal diferentes del

impuesto predial, únicamente a partir del momento en que las obras entren en operación o funcionamiento y dentro de las siguientes limitaciones:

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

El Gobierno Nacional fijará mediante decreto la proporción en que dicho impuesto debe distribuirse entre los diferentes municipios afectados en donde se realicen las obras y su monto se reajustará anualmente en un porcentaje igual al índice nacional de incremento del costo de vida certificado por el DANE correspondiente al año inmediatamente anterior.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

***“ARTÍCULO 1o. ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LA LEY.** Esta Ley se aplica a los servicios públicos domiciliarios de acueducto, alcantarillado, aseo, energía eléctrica, distribución de gas combustible, telefonía [fija] pública básica conmutada y la telefonía local móvil en el sector rural; a las actividades que realicen las personas prestadoras de servicios públicos de que trata el artículo 15 de la presente Ley, y a las actividades complementarias definidas en el Capítulo II del presente título y a los otros servicios previstos en normas especiales de esta Ley.*

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

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

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

*Las comisiones de regulación podrán obligar a una empresa de servicios públicos a tener un objeto exclusivo cuando establezcan que la multiplicidad del objeto limita la competencia y no produce economías de escala o de aglomeración en beneficio del usuario. **En todo caso, las empresas de***

servicios públicos que tengan objeto social múltiple deberán llevar contabilidad separada para cada uno de los servicios que presten; y el costo y la modalidad de las operaciones entre cada servicio deben registrarse de manera explícita.

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

Sin embargo, esas actividades complementarias también son servicio público domiciliario, al tenor del artículo 14.20 de la Ley 142 de 1994⁷.

En concordancia con lo anterior, las regulaciones especiales que en materia del impuesto de industria y comercio sean aplicables al servicio público domiciliario de acueducto, también se

deben analizar cuando se trate de la ejecución de las actividades complementarias. Por ello, para efectos del impuesto de industria y comercio, la potabilización hecha por el mismo prestador del servicio público domiciliario de acueducto, se grava cuando se presta ese servicio público domiciliario, en el municipio en donde se preste el servicio al usuario final⁸. Conforme con lo anterior, procede la Sala a verificar las pruebas recaudadas en el expediente:

El artículo 3º del Acuerdo No. 1º de 2002, por el cual se reforman los Estatutos de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá E.S.P.⁹, dispone:

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

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

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

La Administración sostiene que la sociedad *desarrolla en el Municipio de La Calera, en un inmueble de su propiedad, actividades industriales de transformación y almacenamiento de agua en su planta Francisco Wiesner para posteriormente ser conducida y distribuida en otras jurisdicciones*¹⁰.

Durante el proceso de fiscalización, el municipio decretó y practicó una inspección tributaria sobre la contabilidad de la empresa, con el objeto de establecer los valores que debían ser tenidos en cuenta para determinar la base gravable del impuesto. En desarrollo de esta diligencia la EAAB aportó los estados financieros del año gravable 2003¹¹.

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

⁸ En sentencias del 11 de octubre de 2012, proferidas en los expedientes Nos. 17866 y 17910, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo y Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, respectivamente, se analizaron casos iguales entre las mismas partes y por liquidaciones de aforo de 2002 y 2004, y se hicieron estas mismas afirmaciones.

⁹ Según el artículo 2º de los Estatutos de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá ESP, es una empresa industrial y comercial del Distrito Capital, prestadora de servicios públicos domiciliarios, dotada de personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente.

¹⁰ Liquidación de Aforo del 29 de diciembre de 2005. Fl.55

¹¹ Fls 59-60 c.p.

Posteriormente, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración¹², determinó la base gravable en \$563.056.313.000 conforme con los ingresos reportados **por concepto del servicio de acueducto** en los estados financieros de la sociedad¹³, lo que generó un impuesto a cargo de \$3.941.394.000.

Por solicitud de la parte demandada, el *a quo* decretó la práctica de un dictamen pericial, que tuvo por objeto determinar si las actividades que realiza la EAAB en la planta Francisco Wiesner corresponde a una actividad industrial y establecer en el ingreso total de la empresa la participación por las actividades que realiza en esa planta¹⁴. En el dictamen se dijo:

*“Con el fin de determinar la participación de la planta Francisco Wiesner sobre los ingresos totales de la EAAB, se tuvieron en cuenta los cuadros aportados por la misma, que se reflejan en la contestación de la demanda a folio 105 y que son objeto del dictamen pericial, **además es de aclarar que el total de los ingresos por acueducto del año 2003**, fueron los suministrados por la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá.*

(...)

Ahora bien, lo que se estaba buscando por concepto de ingresos de servicios de acueducto tal como lo certificó la EAAB el día 21 de abril de 2009 y que obra en el anexo 4 del dictamen y en su estado de actividad financiera, económica y social (estado de ganancias y pérdidas), y con respecto al plan único de cuentas estatal, la cuenta denominada servicio de acueducto con código 4321 corresponde al valor de los ingresos originados por el concepto antes mencionado y no permite discriminar los diferentes tipos de ingresos¹⁵ que se solicitan en la aclaración y que arroja un valor igual tanto en la certificación como en estado de pérdidas y ganancias correspondiente al año 2003 por valor de \$563.056.313.000.”

De las pruebas relacionadas se concluye lo siguiente:

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

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

¹² Esta resolución modificó la liquidación de aforo en la que se había determinado la base gravable sobre los ingresos netos (\$1.106.685.134.00), lo que generó un impuesto a cargo de \$7.746.796.000.

¹³ FI 50 c.p.

¹⁴ Cuaderno No. 2. Dictamen Pericial y aclaración del dictamen FIs 193-197 c.p.

¹⁵ Se refiere a los ingresos por potabilización, ingreso por transporte e ingresos por distribución. FI 194 c.p.

Precisamente, la afirmación de la actora encuentra sustento en los estados financieros, respecto de los cuales el municipio únicamente encontró ingresos por la prestación del servicio de acueducto.

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

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

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

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

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

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

Así mismo, se advierte que en el dictamen pericial no se pudo determinar que la sociedad hubiere obtenido ingresos por la actividad de transformación y almacenamiento de agua.

Referencia: 250002327000200800004 01

Radicado: 18495

18

Actor: EMPRESA DE ACUEDUCTO Y ALCANTARILLADO DE BOGOTÁ E.S.P.

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

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

FALLA

CONFÍRMASE la sentencia del 8 de julio de 2010, dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A".

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

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Presidente

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Referencia: 250002327000200800004 01

Radicado: 18495

19

Actor: EMPRESA DE ACUEDUCTO Y ALCANTARILLADO DE
BOGOTÁ E.S.P.