

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - Sujetos pasivos y materia imponible / ACTIVIDADES DE SERVICIOS - La enunciación del artículo 36 de la Ley 14 de 1983 no es taxativa / ENTIDADES PRESTADORAS DE SERVICIOS PUBLICOS - Están sujetas al régimen tributario nacional y de las entidades territoriales / ENTIDADES PRESTADORAS DE SERVICIOS PUBLICOS - No gozan de un régimen tributario distinto al de los demás contribuyentes que ejerzan actividades industriales o comerciales / ENTIDADES PRESTADORAS DE SERVICIOS PUBLICOS - Son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio respecto de los servicios públicos domiciliarios que prestan / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - Para las empresas de servicios públicos domiciliarios se causa en el municipio donde se preste el servicio al usuario final

De acuerdo con el artículo 32 de la Ley 14 de 1983 son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio, todas las personas naturales, jurídicas y las sociedades de hecho que ejerzan actividades industriales, comerciales o de servicio en los municipios. El artículo 36 de la Ley 14 de 1983 define las actividades de servicios: ***“Artículo 36º.- Son actividades de servicios las dedicadas a satisfacer necesidades de la comunidad mediante la realización de una o varias de las siguientes o análogas actividades: [...].*** En sentencia C-220 de 1996, la Corte Constitucional declaró exequible la expresión "o análogas" contenida en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, subrogado por el artículo 199 del Decreto-Ley 1333 de 1986 [...] Por su parte, el artículo 24 de la Ley 142 de 1994 dispone que todas las entidades prestadoras de servicios públicos están sujetas al régimen tributario nacional y de las entidades territoriales, teniendo en cuenta, entre otras reglas, que estas entidades no pueden gravar a las empresas de servicios públicos con tasas, contribuciones o impuestos que no sean aplicables a los demás contribuyentes que cumplan funciones industriales o comerciales, (numeral 24.1). En sentencia C-419 de 1995, la Corte Constitucional concluyó que el numeral 24.1 del artículo 24 de la Ley 142 de 1994 es exequible y no desconoce las normas constitucionales, como el artículo 294 de la Constitución Política [...] Así, el artículo 24 (num 24.1) de la Ley 142 de 1994 creó un principio de igualdad entre las empresas de servicios públicos y los demás contribuyentes que ejerzan actividades industriales o comerciales, o sea que por su calidad de tales no gozan de un régimen tributario distinto al de dichos contribuyentes. En consecuencia, respecto a los servicios públicos domiciliarios que prestan, las empresas en mención son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio. A su vez, el artículo 51 de la Ley 383 de 10 de julio de 1997, corrobora la sujeción de las empresas en mención al impuesto de industria y comercio, pues, prevé que ***“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”.*** [...] En conclusión, respecto a los servicios públicos domiciliarios, que son los que interesan en este asunto, las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios están sujetas por ley al impuesto de industria y comercio.

FUENTE FORMAL: LEY 14 DE 1983 - ARTICULO 32 / LEY 14 DE 1983 - ARTICULO 36 / LEY 142 DE 1994 - ARTICULO 24 NUMERAL 24.1 / LEY 383 DE 1997 - ARTICULO 51

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del asunto es la siguiente: Hidropacífico S.A. E.S.P. demandó la nulidad de los actos administrativos por los que el Municipio de Buenaventura le negó la devolución del impuesto de industria y comercio que pagó por los años 2002 a 2007. La Sala revocó la sentencia del

Tribunal Administrativo del Valle del Cauca que anuló dichos actos y, en su lugar, mantuvo su legalidad, al concluir que las empresas de servicios públicos domiciliarios están sujetas a ese tributo respecto de los servicios públicos que prestan. Así, señaló que el servicio de acueducto y alcantarillado que la demandante prestó durante los periodos en discusión encuadraba dentro de la actividad de servicios que, según el art. 22 del Acuerdo 034 de 1998 del Concejo de Buenaventura, estaba gravada con el ICA en ese municipio, razón por la cual no había lugar a devolver el tributo pagado, como se decidió en los actos demandados.

NOTA DE RELATORIA: Sobre la exequibilidad del numeral 24.1 del artículo 24 de la Ley 142 de 1994, se cita la sentencia C-419 de 1995 de la Corte Constitucional y sobre la sujeción de las empresas de servicios públicos al impuesto de industria y comercio se alude al Concepto de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado de 4 de marzo de 1996, Exp. 775, M.P. Luis Camilo Osorio Isaza.

RECURSO DE RECONSIDERACION - A nivel territorial, la competencia para decidirlo no se determina por el orden jerárquico de los funcionarios, sino según la estructura propia de la administración que expida el acto recurrido

En cuanto al argumento de la actora según el cual los actos demandados son nulos por cuanto la funcionaria que decidió la solicitud de devolución por pago de lo no debido también resolvió el recurso de reconsideración, reitera la Sala el criterio fijado en sentencia de 14 de abril de 2011, en el sentido de que las normas que regulan la competencia para proferir actos definitivos, al igual que para decidir el recurso de reconsideración, aplicables a los entes territoriales, no disponen que los funcionarios competentes para resolver el recurso sean superiores jerárquicos de quienes imponen las sanciones, *“es decir que la estructura y trámite del recurso no está dispuesto por competencias verticales o por una relación de inferior a superior jerárquico sino de funcionarios de distintas unidades en un plano horizontal”*. En consecuencia, la competencia para resolver el recurso de reconsideración contra actos de la administración no se determina por el orden jerárquico de los funcionarios *“sino que debe tenerse en cuenta la estructura propia de la Administración”* que expida el acto correspondiente, en este caso, de la Alcaldía Distrital de Buenaventura.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 721 / LEY 383 DE 1997 - ARTICULO 66 / LEY 788 DE 2002 - ARTICULO 59

NOTA DE RELATORIA: Sobre el tema se reiteran sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 14 de abril de 2011, Radicado 15001-23-31-000-2003-00624-01(17930), M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y 13 de octubre de 2011, Radicado 17001-23-31-000-2009-00035-01(18280), M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

JURISPRUDENCIA - No tiene la categoría de norma sustancial. Sólo es un criterio auxiliar de la actividad judicial

En cuanto al argumento de la demandante según el cual aunque la jurisprudencia no tenga una absoluta fuerza obligatoria, en todo caso debe ser más que un simple criterio auxiliar por lo que se le debe otorgar un grado de obligatoriedad y vinculación, observa la Sala que la jurisprudencia no tiene la categoría de norma sustancial y es sólo un criterio auxiliar de la actividad judicial como lo prevé el artículo 230 de la Constitución Política, razón por la cual no asiste razón a la

actora. Por lo demás, la jurisprudencia cuya aplicación se alega, trata en forma genérica sobre la potestad tributaria de los entes territoriales.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCION POLITICA - ARTICULO 230

NOTA DE RELATORIA: Sobre el tema se reitera Consejo de Estado, Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, sentencia de 4 de octubre de 2005, Expediente S-321, M.P. Héctor Romero Díaz.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., veintiocho (28) de noviembre de dos mil trece (2013)

Radicación número: 76001-23-31-000-2010-01556-01(19303)

Actor: HIDROPACIFICO S.A. E.S.P.

Demandado: DISTRITO ESPECIAL DE BUENAVENTURA

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 10 de octubre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que declaró la nulidad de los actos demandados. Dispuso la sentencia apelada:

*“1) **DECLÁRASE la nulidad** de la Resolución No. 350-073-003 del 24 de febrero de 2010 y de la Resolución No. 350-073-016 del 13 de abril de 2010, proferidas por la Dirección de Administración y Gestión Financiera del Municipio de Buenaventura, por medio de las cuales se negó la devolución de lo pagado por el impuesto de Industria y Comercio correspondiente a los años 2002 al 2007 a la sociedad demandante.*

*2) A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** que la sociedad Hidropacifico S.A. E.S.P. **no debe pagar suma alguna** por concepto de impuesto de industria y comercio, por los períodos gravables 2002 a 2007”.*

ANTECEDENTES

HIDROPACÍFICO S.A. E.S.P. presentó las declaraciones del impuesto de industria y comercio por los bimestres comprendidos en los años 2002 a 2007, en las que incluyó los ingresos obtenidos por la prestación del servicio público de acueducto y alcantarillado en Buenaventura.

El 31 de julio de 2009, la sociedad pidió a la Administración la devolución del impuesto de industria y comercio pagado por los referidos períodos, por considerar que no es sujeto pasivo del tributo y que hizo un pago de lo no debido.

Por Resolución 350073003 del 24 de febrero de 2010, el Distrito Especial le negó la solicitud porque la prestación del servicio público domiciliario de acueducto y alcantarillado constituye una actividad de servicios gravada con el impuesto de industria y comercio, de acuerdo con las normas locales.

Mediante Resolución 350073016 del 13 de abril de 2010 se confirmó en reconsideración la decisión de negar la devolución.

DEMANDA

La actora, en ejercicio de la acción establecida en el artículo 85 del C.C.A, pidió que se declare la nulidad de las Resoluciones 350073003 de 24 de febrero de 2010 y 350073016 del 13 de abril del mismo año. A título de restablecimiento del derecho, solicitó que se ordene devolver el impuesto de industria y comercio pagado por \$751.443.000, más los intereses correspondientes.

Citó como violadas las siguientes normas:

- Artículos 29 y 338 de la Constitución Política
- Artículo 59 de la Ley 788 de 2002
- Artículos 32, 35 y 36 de la Ley 14 de 1993

El concepto de violación se sintetiza así:

Nulidad por violación del principio de autocontrol de legalidad de los actos expedidos por la Administración Distrital

La misma funcionaria que negó la solicitud de devolución resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra dicha decisión, lo que significa que la actora no tuvo la oportunidad de que la Administración revisara sus propios actos.

Así, aunque quien profiere y controla el acto hace parte de una misma entidad (control vertical), cuando el recurso es resuelto por el mismo funcionario que emite el acto, se quebranta la finalidad de la vía gubernativa y, con ello, la efectiva garantía de defensa del interés jurídico del particular.

El Acuerdo 034 de 1998 con fundamento en el cual se profirieron los actos demandados, se encontraba derogado para las vigencias discutidas.

Los acuerdos vigentes para los años 2002 a 2007 no relacionaron como actividad de servicios gravada la prestación de los servicios públicos de acueducto y alcantarillado, sino que se utilizó la expresión “otras actividades análogas” o “las demás actividades de servicios no comprendidas en los códigos anteriores”, para comprender dentro de tal concepto los servicios públicos de acueducto y alcantarillado y por consiguiente gravarlos con ICA.

Gravar con el impuesto de industria y comercio la actividad desarrollada por la actora, con fundamento en un acuerdo que se encontraba derogado (Acuerdo 034 de 1998) vulnera el debido proceso y el principio de legalidad.

La actora no es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio en el municipio de Buenaventura

Por mandato constitucional, la competencia tributaria de las asambleas departamentales y los concejos municipales debe sujetarse a la ley que en forma precisa establezca el tributo o autorice su creación.

Respecto a la autonomía fiscal en materia territorial, la Corte Constitucional señaló que ésta es relativa, en cuanto requiere de una ley que autorice el tributo y que si bien las asambleas y los concejos pueden definir los demás elementos del tributo, deben hacerlo de manera clara y determinada.

En cuanto a la utilización de la expresión “actividades análogas” o “las demás actividades” contenida en la definición legal de actividades de servicios, se debe

tener en cuenta que si el supuesto de hecho que da origen al impuesto de industria y comercio es la realización de actividades dedicadas a satisfacer necesidades de la comunidad y aquellas que sean análogas, no puede considerarse que las únicas sujetas a gravamen son las que aparecen enunciadas, sino que debe entenderse que involucra a **todas las demás que cumplan con tal supuesto**, pero que deben ser **precisadas y determinadas por cada ente territorial**. Para ello, los artículos 287 y 338 de la Constitución reconocen competencia impositiva a los entes territoriales para que, con sujeción a la Constitución y la Ley creadora de los impuestos a nivel territorial (Ley 14 de 1983), precisen qué clase de actividades se encuentra sujeta a dicho gravamen, que deben guardar similitud con los servicios relacionados en la citada ley.

La Administración Distrital estima que, el artículo 22 del Acuerdo 34 de 1998 gravó la actividad de servicio desarrollada por la demandante, sin tener en cuenta que este acuerdo estaba derogado para los períodos en discusión.

Los acuerdos vigentes para los bimestres respecto de los cuales se solicita la devolución del impuesto de industria y comercio no prevén el servicio de acueducto y alcantarillado como gravado. No obstante, ilegalmente se señalan de manera genérica como gravadas, “las demás actividades de servicios no establecidas en otros códigos” y a partir de tal enunciación se considera gravado el servicio público de acueducto.

Valor de la jurisprudencia del Consejo de Estado

Las sentencias con fundamento en las cuales se expidieron los actos acusados¹ señalan expresamente la exigencia de la previa determinación, por parte de la corporación de elección popular, de los hechos generadores de la obligación tributaria, de acuerdo con la ley.

Así, aunque la jurisprudencia no tenga una absoluta fuerza obligatoria, en todo caso debe ser más que un simple criterio auxiliar por lo que, dentro de una interpretación sistemática, debe entenderse que hace parte de todo el ordenamiento jurídico en sentido integral, debiendo, en consecuencia, otorgársele un grado de obligatoriedad y vinculación cuando existan un número de decisiones

¹ Sentencias del 2 de octubre de 2003, exp. 13400 y del 17 de abril de 2008, exp. 15007

en el mismo sentido que conformen una posición jurídica en relación con un tema determinado.

El servicio público de acueducto y alcantarillado no está gravado con el impuesto de industria y comercio, por lo cual se configura un pago de lo no debido

La demandante presentó declaraciones del impuesto de industria y comercio por \$751.443.000 por los bimestres comprendidos en los años 2002 a 2007, cuantía en la que incluyó los ingresos por el servicio público de acueducto y alcantarillado, sin estar sujeto al gravamen.

En consecuencia, el Distrito Especial de Buenaventura debe devolverle el impuesto pagado con los intereses correspondientes, toda vez que éste se generó por ingresos derivados de la prestación de los servicios de acueducto y alcantarillado, que no son gravados con ICA.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

De manera sucinta el demandado se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos:

Si la demandante considera que los acuerdos no se ajustan a la ley debió demandarlos en ejercicio de la acción de nulidad simple.

No le asiste razón a la actora ni en los hechos ni en el fundamento jurídico de sus pretensiones. Además, no precisó las razones para solicitar la nulidad de los actos demandados.

A su vez, propuso la excepción “innominada” frente a *“todo hecho, acto u acontecimiento que resulte probado en el proceso y que como consecuencia exonere a mi defendido de la declaración y condena solicitadas en la demanda”*.

También propuso la excepción de “inexistencia del derecho sustancial porque *“los actos administrativos demandados se expidieron conforme a la legislación actual y de acuerdo a la presunción de legalidad, con fundamento en las normas vigentes”*

SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró la nulidad de los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, declaró que la actora no debe pagar suma alguna por concepto del impuesto de industria y comercio por los períodos gravables 2002 a 2007. Los fundamentos de la decisión se resumen así:

Para que las actividades de servicios análogas a las preceptuadas en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983 generen el impuesto de industria y comercio deben ser precisadas e individualizadas por el concejo municipal, circunstancia que no está demostrada en el proceso.

Ello, porque en los acuerdos con fundamento en los cuales se determinó el impuesto discutido, no se encuentra individualizada la actividad de “acueducto y alcantarillado” como actividad de servicios.

Si bien es cierto que el artículo 338 de la Constitución Política otorga a los concejos municipales la facultad de imponer tributos, no lo es menos que para efecto de fijarlos, los concejos deben ceñirse a lo estipulado en la ley. Además, de conformidad con la sentencia C-220 de 1996, también deben indicar en forma clara las actividades de servicios, análogas o similares a las relacionadas en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983.

El Acuerdo 34 de 1998, fundamento de los actos demandados, fue proferido de conformidad con la Ley 14 de 1983 y el Decreto 1333 de 1986, normas que no precisan como actividad de servicios, los que proporcionan “las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios de acueducto y alcantarillado”. Lo que se encuentra estipulado en dicho acuerdo son “las demás actividades de servicio” o “las demás actividades de servicios no establecidas en los códigos anteriores”.

En consecuencia, la demandante tiene derecho al reembolso, por pago de lo no debido, del impuesto de industria y comercio por el lapso comprendido entre los años 2002 al 2007.

RECURSO DE APELACIÓN

El **Distrito Especial de Buenaventura** fundamentó el recurso de apelación así:

Para los años 2002 al 2007 se encontraba vigente el artículo 22 del Acuerdo 034 de 1998 que disponía:

*“Artículo 22. **Actividad de servicio.** Es aquella destinada a las tareas, laborales o trabajo ejecutado por personas naturales o jurídicas, por sociedades, entidades oficiales o públicas sin que medie la relación laboral con quienes los contrata, que genere contraprestación en dinero o especie y que se concreten en la **obligación de hacer**, sin importar que en ellas predomine el factor material o intelectual para satisfacer las necesidades de la comunidad”.*

HIDROPACÍFICO es una sociedad anónima que tiene por objeto social principal la prestación de los servicios públicos domiciliarios de acueducto y alcantarillado, labor de carácter material, en la cual no existe relación laboral y que debe ser pagada por los usuarios. En consecuencia, la actora realizó actividades de servicio para los años gravables 2002 a 2007, de acuerdo con lo previsto en la citada norma.

Además, el hecho de no definir la actividad de servicio de manera idéntica al artículo 36 de la Ley 14 de 1983, no viola ninguna norma superior, ni desborda la potestad tributaria de los municipios.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda.

El demandado no presentó alegatos de conclusión.

El **Ministerio Público** solicitó que se revoque la sentencia apelada y que se nieguen las pretensiones de la demanda. Los fundamentos de su concepto se resumen así:

El artículo 24 de la Ley 142 de 1994 estableció el régimen tributario de las entidades prestadoras de servicios públicos y dispuso que están sujetas al régimen tributario nacional y al de las entidades territoriales, con algunas reglas especiales.

Esta regla condiciona la aplicación de tasas, contribuciones o impuestos al principio de igualdad, es decir, que cuando los citados gravámenes se apliquen en las mismas condiciones a los demás contribuyentes que cumplan funciones industriales y comerciales.

Las empresas prestadoras de servicios públicos están sujetas a los impuestos locales, entre ellos, el de industria y comercio, para lo cual sólo se necesita que el municipio disponga el impuesto en su respectivo Estatuto Tributario o reglamentación especial.

La actora tiene como objeto principal la prestación de los servicios públicos de acueducto y alcantarillado, actividad que de conformidad con los artículos 24-1 de la Ley 142 de 1994 y 51 de la Ley 383 de 1997, constituye hecho generador del impuesto de industria y comercio.

El Acuerdo 034 de 1998 del Concejo de Buenaventura dispuso que están gravadas las actividades de servicios y, posteriormente, en los diferentes acuerdos que señalan los impuestos, tasas y tarifas para las correspondientes vigencias, se prevé "*las demás actividades de servicios*", o "*las demás actividades de servicios no establecidas en los códigos anteriores*".

Está demostrado que la demandante recibió ingresos con ocasión de su actividad de prestación de servicios de acueducto y alcantarillado, por lo cual es sujeto pasivo del gravamen por dicho concepto y el pago que efectuó es debido.

En consecuencia, le correspondía declarar y pagar el impuesto de industria y comercio sobre los ingresos originados en sus actividades de prestación de servicios, y si no estaba de acuerdo con la tarifa o la clasificación que se dio en los acuerdos municipales, debió cuestionar tales actos.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 10 de octubre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca.

Según el apelante, la actora tiene como objeto social principal la prestación de los servicios públicos domiciliarios de acueducto y alcantarillado, actividad que encuadra dentro de la definición de servicio del artículo 22 del Acuerdo 34 de 1998. En consecuencia, para los períodos en discusión (bimestres de los años 2002 a 2007), realizó el hecho generador del tributo, motivo por el cual no tiene derecho a la devolución del impuesto pagado por los citados períodos.

De acuerdo con el artículo 32 de la Ley 14 de 1983² son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio, todas las personas naturales, jurídicas y las sociedades de hecho que ejerzan actividades industriales, comerciales o de servicio en los municipios.

El artículo 36 de la Ley 14 de 1983 define las actividades de servicios:

“Artículo 36º.- Son actividades de servicios las dedicadas a satisfacer necesidades de la comunidad mediante la realización de una o varias de las siguientes o análogas actividades: expendio de bebidas y comidas; servicio de restaurante, cafés, hoteles, casas de huéspedes, moteles, amoblados, transporte y aparcaderos, formas de intermediación comercial, tales como el corretaje, la comisión, los mandatos y la compra - venta y administración de inmuebles; servicios de publicidad, interventoría, construcción y urbanización, radio y televisión, clubes sociales, sitios de recreación, salones de belleza, peluquerías, portería, servicios funerarios, talleres de reparaciones eléctricas, mecánica, automoviliarias y afines, lavado, limpieza y teñido, salas de cine y arrendamiento de películas y de todo tipo de reproducciones que contengan audio y vídeo, negocios de montepios y los servicios de consultoría profesional prestados a través de sociedades regulares o de hecho.”(Subraya la Sala)

En sentencia C-220 de 1996, la Corte Constitucional declaró exequible la expresión "o análogas" contenida en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, subrogado por el artículo 199 del Decreto-Ley 1333 de 1986. Para el efecto señaló:

[...]

...Adviértase cómo el legislador al referirse a las actividades de servicios que deben pagar el impuesto de industria y comercio, hace una enunciación no taxativa de éstas. En consecuencia, la calificación de las actividades "análogas" a las enumeradas en la disposición materia de demanda, que también pueden catalogarse de servicios y, por tanto, obligadas a pagar dicho gravamen, corresponde hacerla a los Concejos Municipales, como ente

² **Artículo 32º.-** El Impuesto de Industria y Comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.

facultado constitucionalmente para crear impuestos de acuerdo con lo establecido por la ley. (arts. 1, 287-3, 313-4 y 338 C.N.)”

Por su parte, el artículo 24 de la Ley 142 de 1994 dispone que todas las entidades prestadoras de servicios públicos están sujetas al régimen tributario nacional y de las entidades territoriales, teniendo en cuenta, entre otras reglas, que estas entidades no pueden gravar a las empresas de servicios públicos con tasas, contribuciones o impuestos que no sean aplicables a los demás contribuyentes que cumplan funciones industriales o comerciales, (numeral 24.1).

En sentencia C-419 de 1995, la Corte Constitucional concluyó que el numeral 24.1 del artículo 24 de la Ley 142 de 1994 es exequible y no desconoce las normas constitucionales, como el artículo 294 de la Constitución Política³. Al respecto, sostuvo:

“ A primera vista y sin mayor análisis podría pensarse que el fragmento normativo 24.1, al señalar que los departamentos y municipios "no podrán gravar a las empresas de servicios públicos con tasas, contribuciones ni impuestos que no sean aplicables a los demás contribuyentes que cumplan funciones industriales o comerciales", consagra una exención en materia impositiva. Sin embargo, claramente se observa del contenido de la norma que ella simplemente consagra un principio de tributación dirigido a asegurar la igualdad entre las empresas de servicios públicos y los demás contribuyentes que desarrollen actividades industriales o comerciales y, obviamente, a prohibir la discriminación.

Consecuente con lo expuesto, la Corte llega a la conclusión de que la norma acusada no viola los preceptos señalados por la demandante ni ninguna otra norma de la Constitución; antes por el contrario se adecua a sus mandatos.”

Así, el artículo 24 (num 24.1) de la Ley 142 de 1994 creó un principio de igualdad entre las empresas de servicios públicos y los demás contribuyentes que ejerzan actividades industriales o comerciales, o sea que por su calidad de tales no gozan de un régimen tributario distinto al de dichos contribuyentes.

En consecuencia, respecto a los servicios públicos domiciliarios que prestan, las empresas en mención son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio.

³ ARTICULO 294. La ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales. Tampoco podrá imponer recargos sobre sus impuestos salvo lo dispuesto en el artículo 317.

A su vez, el artículo 51 de la Ley 383 de 10 de julio de 1997, corrobora la sujeción de las empresas en mención al impuesto de industria y comercio, pues, prevé que *“para efectos del artículo 24-1 de la Ley 142 de 1994⁴, el impuesto de industria y comercio en la prestación de los servicios públicos domiciliarios⁵ se causa en el municipio en donde se preste el servicio al usuario final sobre el valor promedio mensual facturado”*.

Sobre el particular, en concepto del 4 marzo de 1996, exp. 775⁶, la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado señaló:

"Una consideración más: la ley 14 de 1983 gravó con el impuesto de industria y comercio a todas las actividades comerciales, industriales y de servicios y definió cada uno de estos conceptos para que se pudiera establecer si en un caso dado concreto había o no actividad gravable. Con la ley 142 de 1994, además de las actividades de servicios a las que se refiere el artículo 36 de la ley 14 de 1983, se incluyó otra: la que realizan las entidades prestadoras de servicios públicos y se determinó que éstas, que son las determinadas en el artículo 1º de la ley 142 de 1994, están sujetas al régimen tributario nacional y de las entidades territoriales, con la aclaración de que los gravámenes impositivos que se les pueden aplicar, deben ser los mismos que procedan para los demás contribuyentes que cumplan actividades industriales o comerciales.

" En consecuencia las entidades prestadoras de servicios públicos de que trata el artículo 1º de la ley 142 de 1994⁷ están reguladas por este estatuto y por tanto sometidas al régimen tributario en él consagrado, cuyo fundamento puede aplicarse al impuesto de industria y comercio.

En conclusión, respecto a los servicios públicos domiciliarios, que son los que interesan en este asunto, las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios están sujetas por ley al impuesto de industria y comercio.

⁴ 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. Los departamentos y los municipios no podrán gravar a las empresas de servicios públicos con tasas, contribuciones o impuestos que no sean aplicables a los demás contribuyentes que cumplan funciones industriales o comerciales.

⁵ Según el artículo 14 [num 14.21] de la Ley 142 de 1994 son servicios públicos domiciliarios los de acueducto, alcantarillado, aseo, energía eléctrica, telefonía pública básica conmutada, telefonía móvil rural, y distribución de gas combustible.

⁶ C.P. Luis Camilo Osorio Isaza

⁷ Artículo 1º. Ambito 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 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

En el caso concreto, mediante el artículo 22 del Acuerdo 034 de 1998, el municipio de Buenaventura describió la actividad de servicios como: “...*aquella destinada a las tareas, labores o trabajo, ejecutado por personas naturales o jurídicas, por sociedades, entidades oficiales o públicas sin que medie relación laboral con quienes contrata, que genere contraprestación en dinero o especie y que se concreten en la obligación de hacer, sin importar que en ellas predomine el factor material o intelectual para satisfacer las necesidades de la comunidad*”.

Esta definición corresponde, en general, a la señalada en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983 según el cual: “ *Son actividades de servicios las dedicadas a satisfacer necesidades de la comunidad mediante la realización de una o varias de las siguientes o análogas actividades...*”. Definición que como quedó anotado, es meramente enunciativa.

Ahora bien, contrario a lo afirmado por la demandante, para los períodos en discusión el Acuerdo 34 de 1998 no estaba derogado. Ello, por cuanto dicha norma tuvo vigencia hasta el 24 de diciembre de 2008, toda vez que el artículo 430 del Acuerdo 18 de ese año⁸ dispuso que: “*El presente Estatuto Tributario Distrital rige desde la fecha de su expedición y publicación y deroga las normas que le sean contrarias*”.

Sin embargo, el nuevo acuerdo reguló la actividad de servicios en la misma forma que lo hizo el artículo 22 del Acuerdo 034 de 1998:

ARTÍCULO 30.- ACTIVIDAD DE SERVICIO. *Es aquella destinada a las tareas, labores o trabajo ejecutado por personas naturales o jurídicas, por sociedades, entidades oficiales o públicas, sin que medie la relación laboral con quien los contrata, que genere contraprestación en dinero o en especie y que se concreten en la obligación de hacer, sin importar que en ellas predomine el factor material o intelectual para satisfacer las necesidades de la comunidad.*

Las actividades desarrolladas por las entidades que conforman el sistema financiero y asegurador de acuerdo con el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero y las normas que lo modifican o adicionen, son consideradas actividades de servicio para efectos del impuesto de industria y comercio.”

definidas en el Capítulo II del presente título y a los otros servicios previstos en normas especiales de esta Ley.

⁸ *POR MEDIO DEL CUAL SE ADOPTA EL ESTATUTO TRIBUTARIO PARA EL DISTRITO ESPECIAL DE BUENAVENTURA”*

De otra parte, los acuerdos vigentes para los períodos en discusión (2002 a 2007), no derogaron expresa ni tácitamente el Acuerdo 34 de 1998, pues, en relación con el impuesto en discusión, se limitaron a fijar las tarifas respecto de las distintas actividades gravadas, con el fin de hacer operante el tributo en cada período gravable, como se consagró en el encabezado de los respectivos acuerdos:

- Acuerdo No 13 de 2002, vigente para los bimestres comprendidos en el año 2003: *“Por medio del cual se fijan los impuestos tasas y sobretasas, multas, sanciones, contribuciones y derechos del municipio de Buenaventura para la vigencia fiscal del año 2003”*.
- Acuerdo No 12 de 2003, vigente para los bimestres comprendidos en el año 2004: *“Por medio del cual se fijan los impuestos tasas y sobretasas, multas, sanciones, contribuciones y derechos del municipio de Buenaventura para la vigencia fiscal del año 2004”*.
- Acuerdo No 18 de 2004, vigente para los bimestres comprendidos en el año 2005: *“Por medio del cual se fijan los impuestos tasas y sobretasas, multas, sanciones, contribuciones y derechos del municipio de Buenaventura para la vigencia fiscal del año 2005”*.
- Acuerdo No 09 de 2005, vigente para los bimestres comprendidos en el año 2006: *“Por medio del cual se fijan los impuestos tasas y sobretasas, multas, sanciones, contribuciones y derechos del municipio de Buenaventura para la vigencia fiscal del año 2006”*.
- Acuerdo No 10 de 2006, vigente para los bimestres comprendidos en el año 2007: *“Por medio del cual se fijan los impuestos tasas y sobretasas, multas, sanciones, contribuciones y derechos del municipio de Buenaventura para la vigencia fiscal del año 2007”*.

En cuanto a las actividades de servicio, los acuerdos municipales vigentes para los períodos 2002 a 2007 precisan: *“otras actividades análogas”* o *“las demás actividades de servicios no comprendidas en los códigos anteriores”*, con una tarifa del 10 por mil.⁹

Toda vez que el servicio de acueducto y alcantarillado que prestó la demandante¹⁰ durante los bimestres de los años 2002 a 2007, implica para ésta una obligación

⁹ Acuerdos 13 de 2002, 12 de 2003, 18 de 2004, 09 de 2005 y 10 de 2006.

¹⁰ El artículo 14.22 de la Ley 142 de 1994 define el servicio público domiciliario de acueducto así: *“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,*

de hacer sin que medie relación laboral con quien los contrata, que genera contraprestación en dinero por parte de los usuarios y se dirige a satisfacer las necesidades de la comunidad, se encuadra dentro de la actividad de servicios descrita en el artículo 22 del Acuerdo 034 de 1998 del Concejo de Buenaventura.

Además, se reitera, los acuerdos con fundamento en los cuales debe entenderse gravado con el impuesto de industria y comercio el servicio de acueducto y alcantarillado prestado por la actora, en desarrollo del artículo 22 del Acuerdo 034 de 1998, (Estatuto Tributario Distrital) señalaron como gravadas las “*demás actividades de servicio*” o “*las demás actividades de servicios no establecidos en los códigos anteriores*” dentro de las que se entiende incluido el servicio prestado por la demandante, toda vez que no existe norma que expresamente lo excluya. Prospera el cargo.

En cuanto al argumento de la actora según el cual los actos demandados son nulos por cuanto la funcionaria que decidió la solicitud de devolución por pago de lo no debido también resolvió el recurso de reconsideración, reitera la Sala el criterio fijado en sentencia de 14 de abril de 2011¹¹, en el sentido de que las normas que regulan la competencia para proferir actos definitivos, al igual que para decidir el recurso de reconsideración¹², aplicables a los entes territoriales¹³, no disponen que los funcionarios competentes para resolver el recurso sean superiores jerárquicos de quienes imponen las sanciones, “*es decir que la estructura y trámite del recurso no está dispuesto por competencias verticales o por una relación de inferior a superior jerárquico sino de funcionarios de distintas unidades en un plano horizontal*”¹⁴.

En consecuencia, la competencia para resolver el recurso de reconsideración contra actos de la administración no se determina por el orden jerárquico de los funcionarios “*sino que debe tenerse en cuenta la estructura propia de la*

tratamiento, almacenamiento, conducción y transporte”. El artículo 14.23 de la Ley 142 de 1994 define el servicio público domiciliario de alcantarillado así: “*Es la recolección municipal de residuos, principalmente líquidos, por medio de tuberías y conductos. También se aplicará esta Ley a las actividades complementarias de transporte, tratamiento y disposición final de tales residuos*”.

¹¹ Exp 17930. C. P Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹² **Artículo 721 E.T COMPETENCIA FUNCIONAL DE DISCUSIÓN.** Corresponde al Jefe de la Unidad de Recursos Tributarios, fallar los recursos de reconsideración contra los diversos actos de determinación de impuestos y que imponen sanciones, y en general, los demás recursos cuya competencia no esté adscrita a otro funcionario.

¹³ Artículos 66 de la Ley 383 de 1997 y 59 de la Ley 788 de 2002

¹⁴ Sentencia de 14 de abril de 2011, exp 17930.

Administración” que expida el acto correspondiente¹⁵, en este caso, de la Alcaldía Distrital de Buenaventura.

Los artículos 320 y 321 del Acuerdo Distrital 018 de 2008 (Estatuto Tributario Distrital), con fundamento en los cuales se profirió la resolución que decidió la solicitud de devolución por pago de lo no debido y el recurso de reconsideración interpuesto, señalan la competencia para proferir los actos demandados:

“ARTÍCULO 320.- RECURSOS CONTRA LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN.

Sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales de este Estatuto, contra las liquidaciones oficiales, facturación oficial del impuesto predial, resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas, determinación provisional del impuesto y demás actos producidos, en relación con los tributos pertenecientes al Distrito Especial de Buenaventura procede el recurso de reconsideración.

El recurso de reconsideración, salvo norma expresa en contrario, deberá interponerse ante el profesional universitario encargado de la determinación y fiscalización de los tributos dentro del mes siguiente a la notificación del mismo.

Cuando el acto ha sido proferido por el Director de Administración y Gestión Financiera el recurso de reconsideración deberá interponerse ante este mismo funcionario.

PARÁGRAFO: *Cuando se hubiere atendido en debida forma el requerimiento especial y no obstante se practique liquidación oficial, el contribuyente podrá prescindir del recurso de reconsideración y acudir directamente ante la jurisdicción contencioso administrativa dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial.*

ARTÍCULO 321.- COMPETENCIA FUNCIONAL DE DISCUSIÓN.

Corresponde al Director de Administración y Gestión Financiera fallar el recurso de reconsideración contra los diversos actos de determinación de tributos y que imponen sanciones y en general, los demás recursos cuya competencia no esté adscrita a otro funcionario.

Corresponde a los profesionales universitarios encargados de la determinación y fiscalización de los tributos, previa autorización, comisión o reparto del Director de Administración y Gestión Financiera, sustanciar los expedientes, admitir o rechazar los recursos, solicitar pruebas, proyectar los fallos, realizar los estudios, dar conceptos sobre los expedientes y en general, realizar las acciones previas y necesarias para proferir los actos de competencia del Director de Administración y Gestión Financiera.

Así pues, no existe la alegada violación al debido proceso y al derecho de defensa, pues el acto que resolvió el recurso de reconsideración contra la resolución que negó la solicitud de devolución por pago de lo no debido fue proferido, precisamente, por el funcionario competente, es decir, por el Director de

¹⁵ Sentencia de 13 de octubre de 2011, exp 18280.

Administración y Gestión Financiera de la Alcaldía Distrital de Buenaventura. No prospera el cargo.

En cuanto al argumento de la demandante según el cual aunque la jurisprudencia no tenga una absoluta fuerza obligatoria, en todo caso debe ser más que un simple criterio auxiliar por lo que se le debe otorgar un grado de obligatoriedad y vinculación, observa la Sala que la jurisprudencia no tiene la categoría de norma sustancial y es sólo un criterio auxiliar de la actividad judicial como lo prevé el artículo 230 de la Constitución Política¹⁶, razón por la cual no asiste razón a la actora. Por lo demás, la jurisprudencia cuya aplicación se alega, trata en forma genérica sobre la potestad tributaria de los entes territoriales.

Ahora bien, dado que en el caso concreto quedó establecido que existía causa legal para el pago del impuesto de industria y comercio por parte de la actora, pues durante los períodos en discusión era sujeto pasivo del referido tributo por el ejercicio de la actividad de servicios, los actos demandados, que negaron la solicitud de devolución del impuesto pagado, se ajustaron a derecho.

Las razones que anteceden son suficientes para revocar la sentencia apelada, y, en su lugar, negar las pretensiones de la demanda.

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,

F A L L A

REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar dispone:

NIÉGANSE las súplicas de la demanda.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

¹⁶ Sentencia del 4 de octubre de 2005, exp. S-321 C.P. Hector J. Romero Díaz.

Se deja constancia de que la anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ
PRESIDENTE

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ