



SENTENCIA ANTICIPADA

Mediante Auto del 10 de noviembre de 2020 el despacho sustanciador ordenó surtir el trámite de sentencia anticipada, previsto en el numeral 1 del artículo 13 del Decreto 806 de 2021, en el entendido que el presente proceso correspondía a un asunto de pleno derecho que no requería la práctica de pruebas.

FUENTE FORMAL: DECRETO 806 DE 2021 - ARTÍCULO 13 NUMERAL 1

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA EN PRESTACIÓN DE SERVICIOS / SERVICIOS PÚBLICOS EXCLUIDOS DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA - Servicio público domiciliario de acueducto / EXCLUSIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA EN PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS - Alcance del numeral 4 del artículo 476 del Estatuto Tributario / BENEFICIOS TRIBUTARIOS O FISCALES - Alcance / BENEFICIOS TRIBUTARIOS O FISCALES - Características / BENEFICIOS TRIBUTARIOS O FISCALES - Taxatividad / POTESTAD O FACULTAD DE CONFIGURACIÓN NORMATIVA DEL LEGISLADOR EN MATERIA TRIBUTARIA - Alcance y límites / SERVICIOS PÚBLICOS - Definición / SERVICIO PÚBLICO DOMICILIARIO DE ACUEDUCTO - Definición / ACTIVIDADES COMPLEMENTARIAS DE UN SERVICIO PÚBLICO - Alcance. Se entienden incluidas en los servicios públicos e igualmente se consideran un servicio público cuando la ley se refiera a tales servicios sin ninguna precisión especial / **ACTIVIDADES COMPLEMENTARIAS DEL SERVICIO PÚBLICO DOMICILIARIO DE ACUEDUCTO - Determinación y alcance.** Comprende todos los elementos o aspectos operativos, técnicos, administrativos y comerciales requeridos para realizar la actividad, por lo que para determinarlas corresponde analizar cada caso concreto / **ACTIVIDADES COMPLEMENTARIAS DEL SERVICIO PÚBLICO DOMICILIARIO DE ACUEDUCTO - Alcance del numeral 14.22 del artículo 14 de la Ley 142 de 1994.** Carácter enunciativo y abierto de la norma / **SERVICIOS DE REINSTALACIÓN Y RECONEXIÓN DEL SERVICIO PÚBLICO DOMICILIARIO DE ACUEDUCTO - Naturaleza jurídica.** Tienen el carácter de actividades complementarias del servicio de acueducto en tanto se realizan y están inmersas dentro del ámbito de la conexión del mismo / **SERVICIOS DE REINSTALACIÓN Y RECONEXIÓN DEL SERVICIO PÚBLICO DOMICILIARIO DE ACUEDUCTO - Efectos jurídicos.** Al ser de la esencia del concepto de conexión del servicio, adquieren la misma connotación y los efectos legales propios de aquel / **CONEXIÓN DEL SERVICIO PÚBLICO DOMICILIARIO DE ACUEDUCTO - Definición y alcance.** Está incluida en la definición del servicio público domiciliario de acueducto / **RECONEXIÓN DEL SERVICIO PÚBLICO DOMICILIARIO DE ACUEDUCTO - Definición / REINSTALACIÓN DEL SERVICIO PÚBLICO DOMICILIARIO DE ACUEDUCTO - Definición / IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA SOBRE SERVICIOS DE REINSTALACIÓN Y RECONEXIÓN DEL SERVICIO PÚBLICO DOMICILIARIO DE ACUEDUCTO - Ilegalidad del Concepto DIAN 001054 de 2014.** Predicar el IVA sobre las tareas de reinstalación o reconexión del servicio de acueducto, por el solo hecho de no estar incluidas en forma expresa en el numeral 14.22 del artículo 14 de la Ley 142 de 1994 como actividades complementarias de dicho servicio, es contraria al carácter enunciativo y abierto de esa norma y, por ende, limita sus efectos; además, tales tareas están inmersas dentro del concepto de conexión del servicio, al ser de su esencia, de modo que adquieren la misma connotación y los efectos legales propios de aquel, en cuanto proveen por el



restablecimiento del suministro del servicio de acueducto previamente cortado o suspendido, constituyendo actividades dirigidas a proporcionar el servicio a los inmuebles afectados por estas situaciones / EXCLUSIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA SOBRE SERVICIOS DE REINSTALACIÓN Y RECONEXIÓN DEL SERVICIO PÚBLICO DOMICILIARIO DE ACUEDUCTO – Aplicación del numeral 4 del artículo 476 del Estatuto Tributario. En tanto propias del ámbito de la conexión del servicio de acueducto, las actividades de reconexión y reinstalación de dicho servicio acceden a la exclusión del IVA prevista en el numeral 4 del artículo 476 del ET, modificado por la Ley 1607 de 2012

El artículo 420 del ET grava con impuesto sobre las ventas la prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior, con excepción de los expresamente excluidos. El numeral 4 del artículo 476 ib., vigente al momento de expedirse el concepto demandado, excluyó de dicho tributo a los servicios públicos de energía, acueducto y alcantarillado, aseo público, recolección de basuras y gas domiciliario conducido por tubería o distribuido en cilindros; como también a los primeros 325 minutos mensuales del servicio telefónico local facturado a los usuarios de los estratos 1 y 2 y al servicio telefónico prestado desde teléfonos públicos. En tales términos, el legislador tributario enumeró una de las excepciones a la regla general de tributación prevista en los artículos 420 [b] y 447 *ejusdem*, respecto del IVA generado por la prestación de servicios, de operancia restrictiva frente a los supuestos de hecho normados para que se configure, en virtud del carácter taxativo, limitado, personal e intransferible con el que el legislador establece los beneficios ante especiales razones de política fiscal con incidencia económica, social e incluso ambiental, que garantizan la igualdad real y efectiva en materia fiscal; y de los principios de certeza y legalidad tributaria a los que responde la potestad de configuración normativa tanto para crear tributos y disponer sus elementos, como para desgravarlos en relación con determinados sujetos, hechos o actividades, impidiendo que se produzcan los efectos jurídicamente asociados a la realización del hecho generador con el que nace la obligación tributaria sustancial, o alterando los factores cuantitativos del tributo con el consiguiente ajuste de la carga impositiva. A la luz de esa máxima, el derecho a la exclusión legal mencionada solo surge en el marco de las hipótesis enunciadas, entre ellas, el “servicio público de acueducto”, de alcance determinado por los artículos 14.20 a 14.22 de la Ley 142 de 1994, aplicable a los servicios públicos domiciliarios de acueducto, alcantarillado, aseo, energía eléctrica y distribución de gas combustible; a las actividades realizadas por las personas prestadoras de servicios públicos previstas en dicha ley, a las actividades complementarias definidas en la misma ley y a los demás servicios que ésta prevea en normas especiales (*art. 1 ib*). Acorde con dichas normas, el servicio de acueducto tiene la connotación de público y domiciliario, y corresponde a la “distribución municipal de agua apta para el consumo humano, incluida su conexión y medición” e incluye actividades complementarias que igualmente se consideran un servicio público. Tales actividades, a las que también se aplica la Ley 142 de 1994, según las precisiones hechas al definir cada uno de los servicios públicos, se entienden incluidas en éstos últimos cuando la ley los mencione sin ninguna precisión especial. En el caso del servicio público de acueducto, el artículo 14.22 ib. señaló como actividades complementarias la captación de agua y su procesamiento, el tratamiento, almacenamiento, conducción y transporte de la misma, precedidas de la locución “tales como”, expresión con la que pasa a particularizarse el sustantivo general que le antecede (*actividades complementarias*), a través de descriptores enunciativos que lo ejemplifican (*captación, procesamiento, tratamiento,*



almacenamiento, conducción y transporte de agua) y que, por tanto, admiten otro tipo de acciones, siempre que, claro está, tengan relación directa e inescindible con el servicio público de acueducto, en términos de prestación integral efectiva, la cual comprende todos los elementos o aspectos operativos, técnicos, administrativos y comerciales requeridos para realizarla. Corresponderá en cada caso concreto determinar si la actividad ejercida cumple tal lineamiento. Desde esa perspectiva, predicar el gravamen de IVA para los servicios de reinstalación o reconexión de acueducto, por el solo hecho de no estar incluidos entre las actividades complementarias que señala el artículo 14.22 de la Ley 142 de 1994, es de por sí una conclusión contraria al carácter enunciativo de dicha norma y, por tanto, limitativa de sus efectos, so pretexto de una interpretación opuesta a la textura abierta del dispositivo legal. Pero más allá del aspecto semántico implicado en el yerro de la conclusión fiscal, estima la Sala que ésta deviene igualmente ilegal desde el punto de vista sustantivo, porque las tareas de reinstalación y/o reconexión se realizan en el ámbito de la conexión del servicio público de acueducto. En efecto, a través de la conexión, las redes matrices del servicio de acueducto son unidas o enlazadas a predios específicos, previos estudios de factibilidad técnica, jurídica y económica por parte del prestador del servicio y certificados de viabilidad de suministro y disponibilidad inmediata de aquél, para que se preste efectivamente al usuario final. La cláusula primera del contrato de condiciones uniformes para la prestación de los servicios públicos domiciliarios de acueducto y alcantarillado refiere la **conexión** como un conjunto de actividades, obras y operaciones realizadas por la empresa prestadora o autorizadas por ésta, para proporcionar el servicio de acueducto a un inmueble; la **reconexión** como el restablecimiento del servicio de acueducto a un inmueble al cual se le había cortado, es decir, que se le había desconectado, con pérdida del derecho a obtenerlo por las causas de incumplimiento establecidas en la ley o en el contrato, desde la red local, y con retiro de la acometida y del medidor; y la **reinstalación** como el restablecimiento del servicio a un predio al que se le había suspendido, esto es, al que se le había interrumpido temporalmente el servicio por falta de pago oportuno o por otras causas previstas en el contrato o en cualquier norma sobre servicios públicos domiciliarios. Así pues, tanto la **reconexión como la reinstalación** proveen por el restablecimiento del suministro del servicio de acueducto previamente cortado o suspendido, constituyendo actividades dirigidas a proporcionar dicho servicio a los inmuebles afectados por ese corte o suspensión y, en ese sentido, corresponden a la esencia de las inmersas en la **conexión**, adquiriendo la misma connotación y los efectos legales propios de aquella. Al hilo de lo anterior y ya que el artículo 14.22 de la Ley 142 de 1994 incluye la conexión de agua potable en la definición de servicio público domiciliario de acueducto, concluye la Sala que las actividades de reconexión y reinstalación de dicho servicio, en tanto propias de la conexión, acceden a la exclusión del impuesto sobre las ventas prevista en el numeral 4 del artículo 476 del ET, modificado por la Ley 1607 de 2012, sin lugar a predicar la procedencia del gravamen por cuenta del alegado desconocimiento de los principios constitucionales que invoca la demandada, so pretexto de la culpa del suscriptor o usuario en el corte o la suspensión del servicio y del deber legal que les asiste de pagar tales actividades, pues lo cierto es que ninguna de esas circunstancias (*la condición culposa y el deber de pago*) fueron previstas como causales de pérdida del beneficio de exclusión, sin que se hubiere formulado desarrollo argumentativo adicional para tomar otro ángulo de análisis legal. En el marco de las razones precedentes queda desvirtuada la presunción de legalidad del concepto acusado y, en consecuencia, se declarará su nulidad.



FUENTE FORMAL: LEY 142 DE 1994 - ARTÍCULO 1 / LEY 142 DE 1994 - ARTÍCULO 14 NUMERAL 14.2 / LEY 142 DE 1994 - ARTÍCULO 14 NUMERAL 14.20 / LEY 142 DE 1994 - ARTÍCULO 14 NUMERAL 14.21 / LEY 142 DE 1994 - ARTÍCULO 14 NUMERAL 14.22 / LEY 1607 DE 2012 - ARTÍCULO 50 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 420 LITERAL B / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 447 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 476 NUMERAL 4 / DECRETO 3050 DE 2013 - ARTÍCULO 1 / DECRETO 3050 DE 2013 - ARTÍCULO 2 / DECRETO 3050 DE 2013 - ARTÍCULO 3 NUMERAL 4 / DECRETO 3050 DE 2013 - ARTÍCULO 3 NUMERAL 5 / DECRETO 3050 DE 2013 - ARTÍCULO 3 NUMERAL 5 / DECRETO 3050 DE 2013 - ARTÍCULO 3 NUMERAL 6 / DECRETO 3050 DE 2013 - ARTÍCULO 3 NUMERAL 9 / DECRETO 3050 DE 2013 - ARTÍCULO 4

CONDENA EN COSTAS EN MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD - Improcedencia

No se condenará en costas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 188

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 001054 DE 2014 (12 de octubre) DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN (Anulado)

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejera ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., veintiuno (21) de octubre de dos mil veintiuno (2021)

Radicación número: 11001-03-27-000-2019-00010-00(24435)

Actor: JAIME ANTONIO BARROS ESTEPA

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

En ejercicio de la competencia atribuida por el numeral 1 del artículo 149 del CPACA, en concordancia con el numeral 1 del artículo 13 del Acuerdo 080 del 12 de marzo de 2019¹, corresponde a la Sala decidir el medio de control de nulidad ejercido contra el Concepto 001054 del 12 de octubre de 2014, expedido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales², en el cual se lee:

¹ Por el cual se expide el reglamento Interno del Consejo de Estado.

² Fls. 8 a 10, c. p. 1

«(...)

En lo tocante a los servicios públicos es menester tener en cuenta lo contemplado en la Ley 142 de 1994, mediante la cual se regulan los servicios públicos en la que define expresamente lo que se debe entender por servicio público domiciliario de acueducto, el cual básicamente consiste en la distribución de agua apta para el consumo humano, incluida su conexión y medición y de igual manera determina las actividades que se consideran complementarias tales como captación, procesamiento, tratamiento, almacenamiento, conducción y transporte.

Por cuanto el servicio de reinstalación o reconexión del servicio de acueducto no se encuentra comprendido dentro de las actividades complementarias a las que hace alusión el numeral 14.22 del artículo 14 de la Ley ut supra transcrita, es de derecho concluir que la prestación del servicio aludido, sí se encuentra gravada con el impuesto sobre las ventas.»

DEMANDA

Jaime Antonio Barros Estepa demandó la nulidad del Concepto 001054 del 12 de octubre de 2014³, expedido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en cuanto concluyó que la reinstalación o reconexión del servicio de acueducto se encuentra gravada con el impuesto sobre las ventas; aduciendo que contiene una interpretación transgresora del principio de reserva de ley.

Invocó como normas violadas los artículos 338 y 367 de la Constitución Política; 476 del Estatuto Tributario y 14.22 de la Ley 142 de 1994⁴. Sobre el concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

La tesis jurídica del concepto demandado restringe el contenido y alcance de las normas que interpretó pues, tratándose de servicios públicos domiciliarios, la correcta aplicación de la exclusión de IVA prevista en el artículo 476 del ET implica la remisión a las disposiciones de la Ley 142 de 1994, en la cual se regulan las actividades complementarias de dicho servicio que, conforme al principio de que lo accesorio sigue la suerte de lo principal, hacen parte integral de la prestación del mismo.

Acorde con dicha ley, el servicio público de acueducto incluye, además de la conexión y la medición, todas las actividades complementarias consideradas propias e inherentes a la prestación del servicio, sin perjuicio de existir otras distintas de las enunciadas en el artículo 14.22 ib., y, en todo caso, inherentes al servicio en cuanto garantizan su prestación. Los presupuestos legales enunciativos pueden extenderse a otras hipótesis no previstas en los mismos, salvo en los casos de excepciones o prohibiciones regidas por una interpretación restrictiva.

El carácter enunciativo de las actividades complementarias permite que entre ellas puedan incluirse las de reinstalación o reconexión del servicio público de acueducto que, siendo indispensables para la prestación de dicho servicio por la que además provee la Constitución Política, quedarían amparadas con el beneficio de exclusión de

³ Fl. 7, c. p. 1

⁴ Fl. 3, c. p. 1



IVA previsto de manera general para el servicio de acueducto, independientemente de que el artículo 14.22 de la Ley 142 de 1994 no las haya enlistado expresamente.

El concepto demandado usurpó la competencia del legislador, porque restringió e hizo nugatorio el beneficio previsto en el artículo 476 del ET para las actividades complementarias de reconexión o reinstalación del servicio de acueducto, amparándose en la indebida interpretación de dicha norma y del artículo citado artículo 14.22.

En acápite aparte, el demandante solicitó la suspensión provisional del concepto demandado⁵, medida negada por Auto del 31 de mayo de 2019⁶.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDADA

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales⁷ se opuso a la pretensión de nulidad, aduciendo que la interpretación del concepto demandado se ajusta a la normativa legal y no incurre en extralimitación, según los siguientes argumentos:

La Ley 142 de 1994 autoriza el cobro de cargos por reconexión y reinstalación del servicio de acueducto al usuario o suscriptor, con el propósito de recuperar los gastos generados por la reactivación del servicio. La permanente, continua y eficiente prestación de dicho servicio exige que el mismo sea instalado desde la respectiva red de suministro hasta el punto que el usuario señale por primera vez para la respectiva conexión, y posterior a ésta se realiza la actividad de medición.

La continuidad y permanencia en la prestación de servicios públicos por parte del Estado opera de manera ininterrumpida, hasta tanto resulten suspendidos por la culpa del usuario o suscriptor y ello traiga consigo servicios adicionales de restablecimiento, como sería la reconexión, cuyos costos, que incluyen el valor del impuesto a las ventas, deben ser asumidos por ese usuario o suscriptor. La exoneración de tal obligación desconoce el mandato constitucional que ordena tener en cuenta los criterios de costos, solidaridad y redistribución de ingresos en la prestación de los servicios públicos domiciliarios.

Así, la reconexión o reinstalación del servicio público domiciliario de acueducto por causas imputables a los usuarios o suscriptores, no constituyen actividades complementarias a la de distribución de agua como prestación de dicho servicio en condiciones normales y, en esa medida, son actividades gravadas sujetas a la regla general de tributación prevista en el artículo 447 del ET, por las que debe pagarse el respectivo impuesto, bajo la lógica de que si el usuario o suscriptor desea ser nuevamente beneficiario de la prestación del servicio público tiene que solventar todos los gastos ocasionados por su reinstalación.

ARGUMENTOS DE LOS COADYUVANTES DE LA DEMANDA

⁵ Fls. 5 a 6, c. p. 1

⁶ Fls. 28 a 30, c. p. 2

⁷ Fls. 55 a 62, c. p. 1



El señor Juan José Fuentes Bernal, la Asociación Colombiana de Distribuidores de Energía Eléctrica – ASOCODIS, la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá y la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios manifestaron coadyuvar la demanda⁸, aceptándoseles tal calidad para actuar en el presente proceso, mediante Auto del 19 de septiembre de 2019⁹. Al efecto, expusieron los siguientes argumentos:

Los servicios de reconexión y reinstalación son actividades inherentes a la prestación de servicios públicos domiciliarios, porque hacen parte de la conexión de los mismos desde la red local hasta el domicilio del respectivo beneficiario. Se trata de actividades consustanciales al servicio de acueducto en la medida en que restablecen su prestación, una vez superadas las circunstancias que originan el corte o la suspensión de aquel, y gozan de la exclusión de IVA prevista en el artículo 476 del ET que, al no disponer un tratamiento tributario independiente para los distintos componentes de la prestación del servicio, permite que éstos operen de manera integral.

Acorde con las definiciones de la Ley 142 de 1994, la exclusión de IVA para los servicios públicos domiciliarios cubre a las actividades complementarias de los mismos, algunas de las cuales se enuncian en el artículo 14.22. Dicha ley se aplica a todas las actividades necesarias para la prestación de los servicios públicos y no sólo a las expresamente calificadas como complementarias; acorde con su normativa, las empresas prestadoras deben facturar todos los servicios inherentes a la prestación, específicamente los cargos por reconexión y reinstalación.

En materia del servicio público domiciliario de energía eléctrica, los servicios de reconexión y reinstalación se encuentran establecidos como actividades complementarias del servicio de conexión y revisten su misma naturaleza, dado que sin ésta no podría prestarse el servicio, como tampoco si luego del corte o la suspensión no se hace la respectiva reconexión o reinstalación.

La conexión y la medición de los servicios públicos domiciliarios de acueducto, energía y gas combustible se incluyen en la definición de cada uno de ellos y, por tanto, pasan a ser elementos esenciales de los mismos. En ese sentido, la reconexión y la reinstalación también serían indispensables para prestar el servicio a quienes habiéndoseles cortado o suspendido se encuentran en la misma situación de los que carecen de conexión en el domicilio.

Acceder al servicio desde ese lugar de domicilio es parte del dominio de los servicios públicos domiciliarios y las actividades de reconexión y reinstalación, no definidas expresamente como complementarias, pero conexas a dichos servicios y parte integral de los mismos, con carácter inescindible; siendo actividades esenciales al servicio de conexión, resulta injustificable todo tratamiento diferenciado sobre ese aspecto. Las actividades complementarias siguen a lo principal (*actividades inherentes*) y constituyen una cadena necesaria para la prestación de los servicios públicos domiciliarios, pues la carencia de un eslabón afecta la prestación.

Los servicios inherentes que pueden facturarse en desarrollo de un contrato de prestación de servicios públicos son los que se relacionan directamente con la

⁸ Fls. 20 a 28, 29 a 35, 44 a 46, 65 a 67 c. p. 1

⁹ Fl. 89 c. p. 1. Este Auto también aceptó la solicitud conjunta de coadyuvancia de los señores Juan Camilo Cermeño y Mónica Isabel Sarmiento Estrada (Fls. 70 a 88), de la que luego desistieron, aceptándose tal manifestación por Auto del 5 de noviembre de 2019 (fl. 101, c. p. 1)



prestación del servicio principal, y ese es el caso de la reconexión y reinstalación cuya no realización dentro de un plazo razonable puede, incluso, generar una falla en la prestación del servicio.

El acto acusado no indagó si el servicio de reconexión o reinstalación hacía parte del servicio excluido, sino que, desconociendo el principio general según el cual, donde la norma no distingue no le corresponde distinguir al intérprete, se limitó a remitirse a los servicios complementarios o accesorios al de acueducto directamente excluido de IVA y que no sólo comprende las actividades complementarias, pues éstas, en todo caso, suponen la existencia del servicio principal incluyente de la conexión y la medición.

El concepto demandado aplicó un silogismo erróneo para deducir que la reconexión o reinstalación del servicio de acueducto no estaba excluida de IVA, tomando como premisa menor un supuesto *-actividad complementaria-* ajeno a la norma que contiene la premisa mayor *-exclusión de IVA para el servicio de acueducto-*, en lugar del asociado al “servicio de conexión”, entendiendo que dicha conexión no es complemento del servicio de acueducto sino parte integrante del mismo, por definición legal, de modo que la reconexión o reinstalación se encuentran excluidas del gravamen.

La exclusión de IVA para la reinstalación o reconexión del servicio de acueducto afecta las tarifas pagadas por los usuarios de un servicio público domiciliario esencial; la interpretación de la DIAN no corresponde con ese carácter social, pues lo que hace es negar el beneficio fiscal de la actividad principal para reducirlo a la accesoria o complementaria, sin tener en cuenta que quienes pagan los costos de la reconexión o la reinstalación, asumiendo además la carga impositiva, serían precisamente aquellos que no han pagado oportunamente el servicio y se encuentran en una situación económica más difícil.

El concepto acusado debe anularse por desconocer el alcance de la exclusión de IVA sobre los servicios públicos domiciliarios y los servicios inherentes a los mismos, como la conexión, reconexión y reinstalación, independientemente de su calificación como actividades complementarias, máxime cuando, se insiste, son esenciales para la prestación de dichos servicios y no pueden escindirse de las actividades inherentes de conexión y medición. El efecto tributario de dicho concepto repercute en la facturación del servicio, afectando el ingreso de la empresa prestadora en la cuantía del impuesto, o conllevando un mayor valor a pagar para el usuario en caso de que aquella opte por facturar el servicio más IVA.

Mediante Auto del 10 de noviembre de 2020¹⁰ el despacho sustanciador ordenó surtir el trámite de sentencia anticipada, previsto en el numeral 1 del artículo 13 del Decreto 806 de 2021, en el entendido que el presente proceso correspondía a un asunto de pleno derecho que no requería la práctica de pruebas.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El **demandante**¹¹ no alegó de conclusión.

¹⁰ Índice 44

¹¹ Índice 29

La **demandada**¹² insistió en que la continuidad, permanencia y eficacia de los servicios públicos domiciliarios esenciales se predica en condiciones normales, salvo cuando por culpa del suscriptor o usuario se produce la suspensión del servicio, caso en el cual la respectiva empresa prestadora procurará su reconexión o reinstalación de manera inmediata, siempre y cuando se pruebe el pago del servicio y de los gastos ocasionados por la suspensión del mismo. La exoneración del pago de esos gastos sería una medida injustificada que desconocería el principio de equidad tributaria con aquellos usuarios que pagan oportunamente sus facturas de servicios públicos y que desfinanciaría a las empresas prestadoras. Por lo mismo, la actividad de reconexión o reinstalación del servicio público domiciliario de acueducto y alcantarillado, por causa imputable al usuario, no es una actividad propia de la distribución de agua y corresponde a un servicio gravado con impuesto sobre las ventas.

Los **coadyuvantes** de la demanda¹³ reiteraron sus argumentos iniciales, haciendo énfasis en que el alcance de la exclusión del IVA establecida en el artículo 476 del ET para los servicios públicos domiciliarios depende de la definición que les otorga la Ley 142 de 1994, reguladora de todas las actividades necesarias para la prestación de los servicios públicos domiciliarios.

En dicha definición se incluyen actividades que deben mirarse de manera integral como parte de una misma cadena de valor para la prestación del servicio a los usuarios; acorde con la ley, las empresas prestadoras de servicios públicos pueden incluir en la factura todos los servicios inherentes a la prestación y, específicamente, los correspondientes a reconexión y reinstalación a cargo de los usuarios, como parte de la conexión, elemento esencial y consustancial al servicio sin el cual no podría realizarse la prestación. El cobro de IVA para los servicios de reconexión y reinstalación de los servicios públicos domiciliarios castiga a los usuarios morosos, es decir, a la población más vulnerable económicamente, que no puede pagar oportunamente sus facturas, máxime ante la crisis económica ocasionada por la emergencia generada con la pandemia del Covid-19.

El concepto acusado se apoya en que la reconexión y reinstalación del servicio de acueducto no se encuentran señaladas entre las actividades complementarias a las que alude el numeral 14.22 de la Ley 142 de 1994, no obstante que la exclusión prevista en el numeral 4 del artículo 476 del ET no refiere a esas actividades complementarias, sino al servicio propiamente dicho.

El concepto referido hace extensiva la exclusión de IVA a los servicios complementarios y niega tal connotación para las actividades de reconexión o reinstalación del servicio excluido, sin antes indagar su relación con este último. Esa indagación hubiera permitido concluir que la conexión es inherente o consustancial al servicio público domiciliario de acueducto, porque además de que así lo dispone el numeral 14.22 de la Ley 142 de 1994, sin ella el servicio no podría suministrarse.

La reconexión o reinstalación no se incluye entre las actividades complementarias, porque éstas constituyen el servicio mismo complementado, y se encuentran excluidas de IVA como actividades principales inherentes al servicio, pues la posibilidad de conectarse para que el servicio pueda prestarse y de medirse para poderse cobrar, es esencial a tales actividades. Así, no puede negarse la exclusión de IVA para los

¹² Índice 49

¹³ Índices 48, 51, 52, 53 y 54



servicios de reconexión y reinstalación por el hecho de no estar reconocidos como actividades complementarias, toda vez que las actividades inherentes de conexión y medición se encuentran expresamente consagradas en las definiciones de los servicios que, por su naturaleza, pueden medirse, suspenderse, conectarse y reinstalarse.

El **Ministerio Público** solicitó la nulidad del concepto demandado¹⁴ y alegó:

La exclusión de IVA que alega el actor opera sobre el servicio público de acueducto como un todo, incluyendo la suma de actividades intermedias para prestarlo. El servicio público domiciliario de acueducto incluye las actividades de conexión y medición, entendibles en su sentido natural y obvio, pues el legislador no las definió expresamente.

La conexión, la reconexión o la reinstalación, tienen lugar cuando el usuario queda conectado al sistema de acueducto y puede utilizarlo; aquellas constituyen actividades que por expresa disposición normativa hacen parte del servicio de acueducto, sin las cuales no sería posible la distribución del agua ni el transporte de la misma al usuario.

La Ley 142 de 1994 enuncia algunas de las actividades complementarias sin taxatividad. La calificación de una actividad como complementaria depende de la relación de causalidad con la prestación del servicio de acueducto, siendo innegable la necesidad de la actividad de reconexión o reinstalación para la prestación del servicio excluido.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde examinar la legalidad del Concepto 001054 del 12 de octubre de 2014, proferido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en cuanto concluyó que la reinstalación o reconexión del servicio de acueducto se encuentra gravada con el impuesto sobre las ventas.

Según el demandante, el acto acusado viola el principio de reserva de ley, pues restringió la exclusión de IVA prevista para el servicio público de acueducto, en general, so pretexto de que la reinstalación y reconexión del mismo no hacían parte de las actividades complementarias establecidas en el artículo 14.22 de la Ley 142 de 1994.

A contrario sensu, la demandada estima que el concepto acusado se ajusta a la normativa legal y no extralimita las facultades ejecutivas, porque las actividades de reinstalación y reconexión no complementan la distribución de agua que caracteriza el servicio público de acueducto, sino que sobrevienen a causas imputables a los suscriptores y/o usuarios por las que éstos deben asumir costos de facturación asociados que, a su vez, conllevan su sujeción a la regla general de tributación prevista en el artículo 447 del ET.

¹⁴ Índice 50

Para resolver, se observa:

El artículo 420 del ET¹⁵ grava con impuesto sobre las ventas la prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior, con excepción de los expresamente excluidos.

El numeral 4 del artículo 476 ib., vigente al momento de expedirse el concepto demandado¹⁶, excluyó de dicho tributo a los servicios públicos de energía, acueducto y alcantarillado, aseo público, recolección de basuras y gas domiciliario conducido por tubería o distribuido en cilindros¹⁷; como también a los primeros 325 minutos mensuales del servicio telefónico local facturado a los usuarios de los estratos 1 y 2 y al servicio telefónico prestado desde teléfonos públicos.

En tales términos, el legislador tributario enumeró una de las excepciones a la regla general de tributación prevista en los artículos 420 [b] y 447 *ejusdem*, respecto del IVA generado por la prestación de servicios¹⁸, de operancia restrictiva frente a los supuestos de hecho normados para que se configure, en virtud del carácter taxativo, limitado, personal e intransferible con el que el legislador establece los beneficios ante especiales razones de política fiscal con incidencia económica, social e incluso ambiental, que garantizan la igualdad real y efectiva en materia fiscal; y de los principios de certeza y legalidad tributaria a los que responde la potestad de configuración normativa tanto para crear tributos y disponer sus elementos, como para desgravarlos en relación con determinados sujetos, hechos o actividades, impidiendo que se produzcan los efectos jurídicamente asociados a la realización del hecho generador con el que nace la obligación tributaria sustancial, o alterando los factores cuantitativos del tributo con el consiguiente ajuste de la carga impositiva¹⁹.

A la luz de esa máxima, el derecho a la exclusión legal mencionada solo surge en el marco de las hipótesis enunciadas, entre ellas, el “servicio público de acueducto”, de alcance determinado por los artículos 14.20 a 14.22 de la Ley 142 de 1994, aplicable a los servicios públicos domiciliarios de acueducto, alcantarillado, aseo, energía eléctrica y distribución de gas combustible²⁰; a las actividades realizadas por las personas prestadoras de servicios públicos previstas en dicha ley, a las actividades complementarias definidas en la misma ley y a los demás servicios que ésta prevea en normas especiales (art. 1 ib).

¹⁵ Modificado por el artículo 19 de la Ley 1819 de 2016

¹⁶ Esto es, con la modificación introducida por el artículo 50 de la Ley 1607 de 2012 y antes de que el artículo 10 de la Ley 1943 de 2018 lo sustituyera.

¹⁷ Las expresiones “domiciliario ya sea” y “o distribuido en cilindros” fueron declaradas exequibles por la sentencia C-158 de 1997, M. P. Vladimiro Naranjo Mesa.

¹⁸ ET 420 [b] - antes de la modificación de la Ley 1819 de 2016.

“ET. Art. 447. En la venta y prestación de servicios, la base gravable será el valor total de la operación, sea que ésta se realice de contado o a crédito, incluyendo entre otros los gastos directos de financiación ordinaria, extraordinaria, o moratoria, accesorios, acarreo, instalaciones, seguros, comisiones, garantías y demás erogaciones complementarias, aunque se facturen o convengan por separado y aunque, considerados independientemente, no se encuentren sometidos a imposición.

PARAGRAFO. <Parágrafo adicionado por el artículo 34 de la Ley 49 de 1990. el nuevo texto es el siguiente>: Sin perjuicio de la causación del impuesto sobre las ventas, cuando los responsables del mismo financien a sus adquirentes o usuarios el pago del impuesto generado por la venta o prestación del servicio, los intereses por la financiación de este impuesto, no forman parte de la base gravable.”

¹⁹ Corte Constitucional. Sentencia C-333 de 2017 “los beneficios fiscales buscan “restringir el hecho gravado al escoger determinadas hipótesis incluidas en la definición del hecho generador o en la hipótesis de sujeción o, en otros casos, tienen por propósito incidir sobre los elementos cuantitativos del tributo reduciendo partidas que integran la base o la tarifa”.

²⁰ El artículo 1 de la Ley 142 de 1994 incluía dentro de su ámbito de aplicación al servicio de telefonía pública básica conmutada y la telefonía local móvil en el sector rural, sin embargo, con la Ley 1341 de 2009 [73], los servicios de telecomunicaciones, de telefonía pública básica conmutada y de telefonía local móvil en el sector rural y larga distancia, dejaron de considerarse servicios públicos domiciliarios.

Acorde con dichas normas²¹, el servicio de acueducto tiene la connotación de público y domiciliario, y corresponde a la *“distribución municipal de agua apta para el consumo humano, incluida su conexión y medición”* e incluye actividades complementarias que igualmente se consideran un servicio público.

Tales actividades, a las que también se aplica la Ley 142 de 1994, según las precisiones hechas al definir cada uno de los servicios públicos, se entienden incluidas en éstos últimos cuando la ley los mencione sin ninguna precisión especial²². En el caso del servicio público de acueducto, el artículo 14.22 ib. señaló como actividades complementarias la captación de agua y su procesamiento, el tratamiento, almacenamiento, conducción y transporte de la misma, precedidas de la locución “tales como”, expresión con la que pasa a particularizarse el sustantivo general que le antecede (**actividades complementarias**), a través de descriptores enunciativos que lo ejemplifican (*captación, procesamiento, tratamiento, almacenamiento, conducción y transporte de agua*) y que, por tanto, admiten otro tipo de acciones, siempre que, claro está, tengan relación directa e inescindible con el servicio público de acueducto, en términos de prestación integral efectiva, la cual comprende todos los elementos o aspectos operativos, técnicos, administrativos y comerciales requeridos para realizarla. **Corresponderá en cada caso concreto determinar si la actividad ejercida cumple tal lineamiento.**

Desde esa perspectiva, predicar el gravamen de IVA para los servicios de reinstalación o reconexión de acueducto, por el solo hecho de no estar incluidos entre las actividades complementarias que señala el artículo 14.22 de la Ley 142 de 1994, es de por sí una conclusión contraria al carácter enunciativo de dicha norma y, por tanto, limitativa de sus efectos, so pretexto de una interpretación opuesta a la textura abierta del dispositivo legal.

Pero más allá del aspecto semántico implicado en el yerro de la conclusión fiscal, estima la Sala que ésta deviene igualmente ilegal desde el punto de vista sustantivo, porque las tareas de reinstalación y/o reconexión se realizan en el ámbito de la conexión del servicio público de acueducto.

En efecto, a través de la conexión, las redes matrices del servicio de acueducto²³ son unidas o enlazadas a predios específicos, previos estudios de factibilidad técnica,

²¹ “**14.20. SERVICIOS PÚBLICOS.** <Numeral modificado por el artículo 2 de la Ley 689 de 2001. El nuevo texto es el siguiente:> Son todos los servicios y actividades complementarias a los que se aplica esta ley.

14.21. SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS. <“Ver Notas de Vigencia, en relación con los textos subrayados> 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.

²² **14.2. ACTIVIDAD COMPLEMENTARIA DE UN SERVICIO PÚBLICO.** Son las actividades a que también se aplica esta Ley, según la precisión que se hace adelante, al definir cada servicio público. Cuando en esta Ley se mencionen los servicios públicos, sin hacer precisión especial, se entienden incluidas tales actividades.

²³ Decreto 3050 de 2013. “*Por el cual se establecen las condiciones para el trámite de las solicitudes de viabilidad y disponibilidad de los servicios públicos domiciliarios de acueducto y alcantarillado.*”

Art. 3. (...)

6. Red matriz o red primaria de acueducto. Es el conjunto de tuberías, accesorios, estructuras y equipos que conducen el agua potable desde las plantas de tratamiento o tanques hasta las redes de distribución locales o secundarias.

Su diseño, construcción y mantenimiento estará a cargo del prestador del servicio quien deberá recuperar su inversión a través de tarifas de servicios públicos.

5. Red de distribución, red local o red secundaria de acueducto. Es el conjunto de tuberías, accesorios, estructura y equipos que conducen el agua desde la red matriz o primaria hasta las acometidas domiciliarias del respectivo proyecto urbanístico. Su diseño y construcción corresponde a los urbanizadores.

jurídica y económica por parte del prestador del servicio y certificados de viabilidad de suministro y disponibilidad inmediata de aquél, para que se preste efectivamente al usuario final²⁴.

La cláusula primera del contrato de condiciones uniformes para la prestación de los servicios públicos domiciliarios de acueducto y alcantarillado refiere la **conexión** como un conjunto de actividades, obras y operaciones realizadas por la empresa prestadora o autorizadas por ésta, para proporcionar el servicio de acueducto a un inmueble; la **reconexión** como el restablecimiento del servicio de acueducto a un inmueble al cual se le había cortado, es decir, que se le había desconectado, con pérdida del derecho a obtenerlo por las causas de incumplimiento establecidas en la ley o en el contrato, desde la red local²⁵, y con retiro de la acometida²⁶ y del medidor²⁷; y la **reinstalación** como el restablecimiento del servicio a un predio al que se le había suspendido, esto es, al que se le había interrumpido temporalmente el servicio por falta de pago oportuno o por otras causas previstas en el contrato o en cualquier norma sobre servicios públicos domiciliarios.

Así pues, tanto la **reconexión como la reinstalación** proveen por el restablecimiento del suministro del servicio de acueducto previamente cortado o suspendido, constituyendo actividades dirigidas a proporcionar dicho servicio a los inmuebles afectados por ese corte o suspensión y, en ese sentido, corresponden a la esencia de las inmersas en la **conexión**, adquiriendo la misma connotación y los efectos legales propios de aquella.

Al hilo de lo anterior y ya que el artículo 14.22 de la Ley 142 de 1994 incluye la **conexión de agua potable en la definición de servicio público domiciliario de acueducto**, concluye la Sala que las actividades de reconexión y reinstalación de dicho servicio, en tanto propias de la conexión, acceden a la exclusión del impuesto sobre las ventas prevista en el numeral 4 del artículo 476 del ET²⁸, modificado por la Ley 1607 de 2012, sin lugar a predicar la procedencia del gravamen por cuenta del alegado desconocimiento de los principios constitucionales que invoca la demandada, so pretexto de la culpa del suscriptor o usuario en el corte o la suspensión del servicio y del deber legal que les asiste de pagar tales actividades, pues lo cierto es que ninguna de esas circunstancias (la condición culposa y el deber de pago) fueron previstas como causales de pérdida del beneficio de exclusión, sin que se hubiere formulado desarrollo argumentativo adicional para tomar otro ángulo de análisis legal.

²⁴ Decreto 3050 de 2013, arts. 1, 2, 3 [4 y 9], 4

²⁵ "Conjunto de redes o tuberías que conforman el sistema de suministro del servicio público a una comunidad del cual se derivan las acometidas de los inmuebles."

²⁶ "Derivación de la red de distribución del servicio de acueducto que se conecta al registro de corte del inmueble, que será usualmente un medidor u otro elemento y que, de acuerdo con las técnicas usuales de construcción, permite precisar cuál es el inmueble o el conjunto de inmuebles en los que se prestará el servicio. En edificios de propiedad horizontal o condominios, la acometida llega hasta el registro de corte general incluido éste."

²⁷ "Dispositivo encargado de medir y acumular el consumo de agua potable provista por la EMPRESA. Puede ser individual, cuando mide y acumula el consumo de agua de un usuario del sistema de acueducto; colectivo, cuando mide consumos realizados en desarrollo de más de un contrato; general o totalizador si mide los consumos en desarrollo de un solo contrato hecho en interés de muchas personas que tienen propiedad, posesión o tenencia de un mismo inmueble, o de un conjunto de inmuebles, tal como puede ocurrir en edificios o conjuntos residenciales multifamiliares cerrados; de control, si el aparato es de propiedad de LA EMPRESA y se emplea para verificar o controlar de manera temporal o permanente el suministro de agua y la existencia de posibles consumos no medidos a un suscriptor o usuario."

²⁸ Antes de ser sustituido por la Ley 1943 de 2018



En el marco de las razones precedentes queda desvirtuada la presunción de legalidad del concepto acusado y, en consecuencia, se declarará su nulidad.

No se condenará en costas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

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

1.- **ANULAR** el concepto 001054 del 12 de octubre de 2014, expedido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

2.- No se condena en costas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ



Radicado: 11001-03-27-000-2019-00010-00 (24435)
Demandante: JAIME ANTONIO BARROS ESTEPA

