

Impacto tributario en los servicios públicos domiciliarios*

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
ROBERTO INSIGNARES GÓMEZ

I. FINANCIACIÓN Y REGULACIÓN DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS

La prestación de los Servicios Públicos Domiciliarios (SPD) sufrió una trascendental modificación a partir de la Constitución de 1991, comenzando por su conceptualización, dado que antes se trataba de servicios que prestaba el Estado a través de empresas industriales y comerciales, de economía mixta con accionistas todos oficiales (o industriales y comerciales del Estado "de segundo grado") y establecimientos públicos, pero a partir del nuevo marco constitucional y específicamente, de la Ley 142 de 1994, que desarrolló este tema, si bien el Estado debe garantizar la prestación de los SPD y en particular corresponde a los municipios asegurar su prestación a todos los habitantes de su jurisdicción, ya no es solo el Estado el titular de la prestación de los servicios, dado que si bien es cierto en la actualidad puede seguirlos prestando, también se permite la participación de actores privados organizados como sociedades anónimas y de comunidades organizadas¹, sin que para tal efecto se requieran permisos o contratos especiales.

En este orden de ideas, todos los prestadores de estos servicios, incluidos los estatales, lo hacen en un ambiente de libre competencia. Así las cosas, es evidente que la prestación de los servicios públicos domiciliarios dejó de ser una función administrativa².

Una de las consecuencias del nuevo régimen constitucional es el cambio conceptual de los mecanismos de financiación de estos servicios, puesto que, sin entrar en las diferencias de categorizaciones de las prestaciones públicas, siendo servicios prestados por el Estado se financiaban con cargas públicas, específicamente con tasas, mientras ahora, cuando su prestación hace parte de la órbita del derecho privado, se financian con precios, aun cuando se encuentren bajo el régimen de regulación.

El precio de los SPD se denomina legalmente "tarifa", que es el mecanismo para recuperar los costos de la prestación de los servicios. Sin embargo, paralelamente, existen dos mecanismos que pretenden garantizar el acceso a los servicios a todas las personas y por tanto son instrumentos fiscales que el Estado otorga a los usuarios de menores recursos. El primero, los subsidios, algunos del orden territorial, concedidos a

los habitantes de los menores estratos que no podrían acceder a los precios de los SPD a precios de mercado, y, el segundo, el impuesto que grava a los predios de uso industrial y comercial y a los estratos residenciales 5 y 6, justamente para financiar parcialmente los subsidios³.

En consecuencia, el servicio ya no se recupera mediante un gravamen sino que "la ley determinó que las entidades competentes para fijar las tarifas son los propios prestadores del servicio pero sujetos a las formulas que definan las Comisiones de Regulación⁴, conforme a los criterios establecidos legalmente de eficiencia —que tiene la máxima prioridad—⁵ neutralidad, suficiencia financiera, simplicidad, transparencia y solidaridad, redistribución de ingresos⁶, mediante los procedimientos administrativos señalados en la ley bajo tres modalidades: libertad, libertad vigilada y libertad regulada, dependiendo de si la empresa tiene competencia efectiva en un determinado mercado. Esta regulación establece fórmulas con una vigencia de cinco años que distinguen entre las distintas actividades de cada servicio. De esta forma, las tarifas resultantes reflejarán el nivel adoptado de calidad y continuidad del servicio que haya adoptado la Comisión y por eso pueden autorizarse opciones tarifarias para un mismo mercado.

El principio central del régimen tarifario es que las fórmulas deben permitir a todas las empresas, sin excepción alguna —o los municipios si prestan directamente el servicio— recuperar los costos eficientes de prestación, incluyendo una remuneración al capital invertido que sea equivalente al de una actividad en un sector de riesgo comparable. En otras palabras, está prohibido legalmente fijar o cobrar tarifas por debajo

o por encima de costos eficientes. Las Comisiones, el Gobierno, las empresas, están sujetos a estos dos criterios de eficiencia y de suficiencia financiera. Lo relevante en el caso de las cargas tributarias es si la tasa que finalmente adopta el Regulador es antes o después de impuesto y, en particular del impuesto de renta, que justamente grava las utilidades⁷.

Si se dispone que la tasa está calculada "después de impuestos", las cargas tributarias que surjan durante la vigencia de la fórmula (por nuevos impuestos, tasas o contribuciones o por incrementos en tarifas de las que existían), deberán ser incluidas como un costo adicional que, por tanto, llevará a un aumento tarifario.

Si se dispone que la tasa está calculada "antes de impuestos", las nuevas cargas tributarias forman parte del riesgo asumido por la empresa y, por tanto, durante los cinco años de vigencia de la fórmula no producirán incrementos tarifarios. Lo que harán los prestadores y las Comisiones será calcular las cargas tributarias al estimar los costos que hayan de reconocerse en el siguiente período tarifario.

II. RÉGIMEN TRIBUTARIO EN LOS SERVICIOS PÚBLICOS

Los tributos en su acepción más amplia son formas jurídicas mediante las cuales el Estado impone cargas económicas a los contribuyentes, que tienen un carácter obligatorio, con el objeto de financiar el suministro de bienes y servicios a su cargo. Existen dos criterios esenciales para redistribuir el costo de los servicios a cargo del Estado, el beneficio recibido o la capacidad económica a partir del principio de solidaridad. Según el primero, el tributo se paga en función de un

beneficio, real o potencial y por ello, tienen una destinación específica. De acuerdo con el segundo, se paga en función de la capacidad económica, medida por el patrimonio, la renta o el consumo, en virtud del principio de solidaridad y por ello, tienen un carácter general y una función redistributiva.

En este orden de ideas, los tributos se caracterizan por su carácter coactivo y contributivo. La clasificación del Derecho Tributario diferencia tres categorías: impuestos, tasas y contribuciones (ITC). La distinción se materializa precisamente por la manera en que se modula tanto su carácter coactivo como contributivo, lo cual se traduce en la forma como se estructura el hecho imponible.

En primer lugar, los Impuestos tienen un carácter general y no exigen una retribución específica a quien los paga, se diferencian según el destino de su recaudo y, en segundo lugar, las tasas u contribuciones que están referidos a un servicio público o a una obra pública a cargo del Estado, pero cuyo beneficio puede separarse e individualizarse y por ello, existe una relación real o potencial entre el beneficio y el gravamen, pues su magnitud se mide por el costo de su prestación.

Una clasificación tradicional de los tributos distingue los impuestos directos e indirectos según la afectación al contribuyente. En este sentido, los sistemas tributarios generalmente, gravan las utilidades o el consumo, según cual sea el indicador de capacidad económica que decidan escoger. El impuesto directo por excelencia es el impuesto sobre la renta, que grava las rentas o utilidades de las personas y el impuesto indirecto típico es el IVA⁹ que grava el consumo de bienes y servicios. Estos dos impuestos constituyen la columna vertebral de

la estructura tributaria colombiana, pues representan entre los dos el 85% de los ingresos tributarios de la Nación, es decir, el 12.8% del PIB⁸. Los numerosos adicionales gravan diferentes manifestaciones de capacidad económica, pero tienen un peso muy bajo comparado con estos dos impuestos (2.2% PIB). Así mismo, existen tasas y contribuciones por medio de las cuales las entidades públicas financian servicios y obras públicas, pero todas ellas tienen una significación baja comparada con estos impuestos. Sin embargo, tienen relevancia en la prestación de los SPD, como veremos adelante.

Esta clasificación de los impuestos revela la incidencia económica, es decir, quién soporta económicamente la carga fiscal. En los impuestos directos el afectado esencialmente será el sujeto que perciba el ingreso, utilidad o incremento patrimonial, mientras en los impuestos indirectos la afectación es trasladable pues la capacidad económica se manifiesta indirectamente⁹.

Cabe destacar que algunas de estas reglas fueron incorporadas en la Constitución de 1991, razón por la cual el papel de la Corte Constitucional como máximo interprete de la Constitución ha sido protagónico como puede deducirse de la abundante jurisprudencia que sobre este particular se ha proferido.

Por último encontramos los Precios Públicos, dicha figura se presenta esencialmente cuando los ciudadanos deben pagar sumas de dinero como contraprestación a un servicio recibido, pero dicho servicio o no lo prestó el Estado en ejercicio de un monopolio, o bien lo prestó un particular autorizado legalmente para hacerlo¹⁰.

En Colombia los servicios públicos domiciliarios pueden ser prestados o por en-

tes públicos o por el sector privado, para el primer caso se entenderá que existe una tasa como contraprestación del servicio recibido, ya que a los entes públicos no se les reconoce propiamente el derecho a percibir utilidades por dicha actividad. Los particulares por otro lado cobrarán un precio público, que además estará regulado, ya que ellas sí tienen derecho a percibir un margen de utilidad por el servicio prestado.

Es importante resaltar que algunos cobros de las autoridades nacionales o locales como licencias, permisos o derechos, no constituyen estrictamente costos tributarios. Igualmente cabe advertir, que la denominación no siempre sigue las categorías clásicas mencionadas anteriormente, sino que eventualmente, puede adoptar diferentes acepciones como sobretasas, estampillas, cuotas, cotizaciones, etc.

III. IMPACTO TRIBUTARIO EN LOS SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS

A. Aspectos generales

Una manera de simplificar el efecto de los impuestos, según su incidencia económica, permitiría señalar que unos se trasladan directamente a los usuarios, otros al inversionista y otros constituyen costos para el prestador y por ende, deberían ser recuperados en la tarifa.

En el primer evento, se encuentra el IVA, si gravará directamente el servicio, que no es el caso colombiano puesto que salvo el servicio telefónico, todos los demás están expresamente excluidos del impuesto.

En el segundo caso, el impuesto sobre la renta que afecta directamente las utilidades de las empresas, pero dado el principio de suficiencia como se define en la Ley 142,

aparentemente se incorpora en la tarifa, aun cuando esta afirmación es discutible y su confirmación es compleja por la misma estructura de los costos en la prestación de los servicios.

En el tercer grupo, se encuentran los demás tributos, que se comportan como costos de la operación y administración de los servicios y que por la misma razón deberían incorporarse en la tarifa, pero que no es así por lo menos de manera explícita. La demostración más palmaria es lo que ocurre cuando surge un nuevo impuesto, que sin embargo no da lugar a la modificación de la fórmula tarifaria que rige durante cinco años.

La medición de estos factores no resulta fácil pues la información reportada al Sívico no contiene la suficiente desagregación para indagar lo que ocurre con el monto de los impuestos y su efecto en las tarifas, en la tasa de rentabilidad o en los usuarios directamente. Sin embargo, se pueden destacar algunos aspectos:

El incremento en la carga tributaria a los inversionistas, que se revela no solo por el incremento nominal del impuesto sobre la renta, sino también por aumentos implícitos que provienen de un lado por la no deducibilidad de impuestos indirectos como el GMP, el impuesto de seguridad democrática y los impuestos locales. Así mismo, los impuestos al patrimonio se comportan como un impuesto a las utilidades, con lo cual en realidad se configura un incremento de la tasa de tributación a los inversionistas, que en este caso, a diferencia de los otros sectores no regulados, no puede ser recuperado por un incremento en los precios, es decir, en las tarifas.

En segundo lugar por una exacerbación de la tributación local, gracias a la generosa jurisprudencia de la Corte Constitucio-

nal, que ha optado por ampliar el concepto de autonomía tributaria, ha derivado en cargas tributarias discutibles técnicamente, como los impuestos o derechos sobre redes, las estampillas¹¹, etc.

En tercer lugar los costos de regulación de comisiones y superintendencias que para la DIAN no es posible tomar como deducibles en la depuración del impuesto sobre la renta.

En cuarto lugar, los beneficios tributarios en renta, y por último, la cadena de exenciones en el ICA y la imposibilidad de descontar IVA por tratarse de servicios excluidos.

Otros dos casos de tributos trasladados a los usuarios son el aporte de contribuciones de solidaridad, que puede ser hasta del 20% y por último las tasas de alumbrado y teléfonos.

En el primer caso, se trata de un impuesto que refleja los subsidios cruzados, mediante un gravamen explícito en la tarifa a los sectores industrial y comercial y los estratos 5 y 6 hasta del 20% que se destina a cubrir los subsidios de los estratos 1, 2 y 3. Estos recursos son administrados por el Fondo de Solidaridad. Similar situación ocurre en Telecomunicaciones. En el sector de agua, los fondos son de carácter regional y no han funcionado sino en pocos sitios.

Por su parte, la tasa de alumbrado permite recuperar el costo del consumo de energía destinado al alumbrado público, que con base en la Ley 97 de 1913 ha empezado a tener un auge muy ampliado en las entidades territoriales. Sin embargo, en Bogotá no ha sido aprobado, a pesar de los varios intentos. El impuesto de teléfonos cuya fuente también es la Ley 97 de 1913, se traslada directamente a los usuarios.

B. Aspectos específicos en el servicio de Telecomunicaciones

El régimen legal de las facturas de los servicios públicos de TPBCL, TPBCLC y TPBCLD está contenido en los artículos 147 y 148 de la Ley 142 de 1994¹². Según tales normas, los operadores solo podrán usar las tarifas para cobrar los servicios prestados en desarrollo del contrato de condiciones uniformes y además, no se podrán cobrar conceptos diferentes a los previstos en las condiciones uniformes de los contratos¹³ el cual tiene como objeto la prestación de servicios públicos.

Por otra parte, la regulación expedida por la CRT establece que las facturas corresponden a los consumos de los usuarios o suscriptores de los servicios Públicos de Telecomunicaciones de que trata la Ley 142 de 1994 y si bien explícitamente no prohíbe la inclusión de otros conceptos distintos de los servicios sí se desprende de la Resolución 987 que los conceptos que deben incluirse en la facturas son los servicios públicos, los subsidios y las contribuciones, los intereses por mora, los servicios suplementarios y los impuestos asociados con el servicio¹⁴. Igualmente la CRT en el modelo de contrato de condiciones uniformes que establece¹⁵ también una limitación implícita a los conceptos que sí se pueden incluir en la factura.

De la interpretación y análisis de la regulación aplicable a las fórmulas de tarifas sometidas al régimen regulado, se desprende que, siendo los impuestos, tasas y contribuciones (ITC) parte de los gastos y costos directos de la prestación del servicio, tales ITC deben incluirse como costos eficientes recuperables vía tarifa y adicionalmente, deben estar explícitamente reconocidos en la respectiva fórmula tarifaria.

Ahora, entre los ITC no relacionados directamente que se incluyen en la factura, afectan de manera directa al usuario, como el caso del IVA y la tasa de alumbrado público cuando se incluyen en la factura. Actualmente, solamente el servicio de telefonía está gravado con el IVA. Se propuso con el artículo 116 de la Ley 788 de 2002, que a partir del año 2005 quedasen gravados todos los servicios públicos domiciliarios, sin embargo esta norma fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional en la sentencia C-776 de 2003, por encontrarse vulnerado el respeto al derecho del mínimo vital.

Otra carga que se traslada directamente a los usuarios es la contribución de solidaridad a los predios comerciales, industriales y residenciales de los estratos 5 y 6, conforme a lo dispuesto el artículo 89 de la Ley 142 de 1994.

En las facturas del servicio de telefonía se ha identificado también el cobro de la Sobretasa a la telefonía móvil para financiar la actividad bomberil, creada por la Ley 322 de 1996. Esta sobretasa actualmente aplica de manera total para el servicio de TPBCL, donde se recauda expresamente en la tarifa al usuario y es trasladado luego a un tercero, de manera similar ocurre con la TPBCLD donde aplica de forma parcial. En la TPBCLD no aplica el cobro de esta sobretasa.

Así mismo, podemos identificar el cobro que se realiza para el Fondo del Deporte del Distrito de Bogotá en virtud de los Acuerdos 03 de 1967, 11 de 1968 y 21 de 1997, y la Contribución al Deporte que cobra Cundinamarca según la Ordenanza 030 de 1999, que consiste en un 1% del valor facturado al usuario del servicio de telefonía.

C. Aspectos específicos en el servicio de Energía Eléctrica

Sobre el sector de energía eléctrica habrá que discriminar el impacto de los tributos dependiendo del sector específico de participación en la cadena de prestación del servicio, para identificar el efecto en las empresas generadoras, transportadoras, distribuidoras y comercializadoras de energía.

En las empresas generadoras encontramos que los diferentes tributos que gravan al sector probablemente son trasladados a los usuarios, en la medida en que fijan precios libremente; cada empresa, en cada momento, decidirá si lo traslada o no. En unos casos muy específicos hay tope de precios para determinadas ofertas desde 2001¹⁶. Tributos como las contribuciones a las CREG y a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, las "estampillas" impuestas por los departamentos, distritos y municipios y otros pagos, como los que se hacen por licencias y permisos ambientales, siguen esa misma regla.

Los Generadores como contribuyentes del Impuesto para las Zonas No Interconectadas-FAZNI, lo incluyen en sus ofertas de precios cuando venden en Bolsa o por la vía de contratos a comercializadores. El hecho de que el valor del tributo (\$1 peso¹⁷ por kw despachado) tenga que ser incluido en el precio de oferta¹⁸ significa que se traslada en última instancia a los usuarios; pero no es posible determinar el peso porcentual del impacto puesto que el precio es libre¹⁹; cada Generador hace su oferta teniendo en cuenta consideraciones múltiples y, además, el despacho efectivo de la energía depende de qué tan competitiva es su oferta frente a las de sus competidores. Lo único que puede concluir-

se es que si el impuesto no existiera, los precios—probablemente—serían un peso menos costosos de lo que finalmente pagan los usuarios.

La Ley 99 de 1993 creó una Tasa para la generación del 4% para las hidráulicas y del 6% para las térmicas, que se paga a la Corporación Autónoma Regional en donde esté localizada cada planta generadora. Se paga sobre el precio de la energía que, para este solo efecto, determina la CREG cada año. Aun más claramente que en el caso anterior, no es posible determinar el efecto específico del tributo sobre lo que los usuarios pagan por la energía comprada, porque el generador no está obligado a incluir dicho sobre-costos en su precio de oferta.

Para el sector transportador tenemos que los diferentes tributos que los gravan probablemente son trasladados a los usuarios, si el total de costos no excede los fijados por la CREG. Así como los incrementos durante el período tarifario *no* los trasladan. El impuesto o contribución creado por la Ley 788 de 2002 para financiar obras en zonas rurales y subnormales urbanas²⁰, inicialmente no se trasladará tarifariamente a los usuarios²¹ y es asumido por los propietarios de activos de transmisión—que no son siempre transportadores—²²; la Ley 812 de 2003 dispone que la CREG tomará la decisión regulatoria que corresponda, para incorporar su valor a los cargos por uso del Sistema de Transmisión Nacional-STN.

Las empresas distribuidoras siguen las mismas reglas que las Transportadoras para efectos del traslado de las cargas tributarias. Para remunerar el patrimonio, en los dos períodos tarifarios (1998-2002 y 2003-2007) la CREG estableció una tasa de descuento antes de impuestos. El impuesto de

renta incorporado en los cálculos fue del 35%. Sobre esta base, lo único que podría afirmarse es que, probablemente, los usuarios pagan el impuesto si la tasa efectivamente pagada por la empresa es del 35%.

Para las empresas comercializadoras de energía se presenta la misma situación que afecta a los distribuidores y los transportadores. Ahora bien, el impuesto para financiar subsidios tiene reglas específicas, en la medida que son los comercializadores los obligados a recaudar el impuesto²³ que financian los subsidios cuya tarifa es del 20%. Debe quedar claro que los generadores, como tales, no recaudan la contribución. Lo hacen al actuar como comercializadores, como todos los demás, en la práctica como probablemente ningún generador atiende usuarios subsidiables, la totalidad de las contribuciones que recauden de usuarios industriales la trasladan a la empresa Distribuidora²⁴ respectiva.

Cabe aquí mencionar también lo correspondiente al impuesto o tasa de alumbrado público la cual, dependiendo de la forma jurídica utilizada, tendrá ciertas implicaciones. En principio se recauda de los usuarios y, por tanto, a estos les afecta directamente, pero el municipio sufraga el costo de la factura por consumo de alumbrado público de la empresa de energía (caso proyecto de Acuerdo Bogotá D. C.).

Así mismo, si en el distrito o municipio está creado por el Concejo, se recauda para traslado a quien presta el servicio de alumbrado público que puede ser la propia empresa que recauda el tributo o un tercero. Caso particular se presenta en Barranquilla, donde el marco legal del impuesto es la Ley 97 de 1913, la Ley 84 de 1915 y el Acuerdo 15 de 2001. Allí son sujetos pasivos todos los usuarios del servicio de energía

ubicados en el Distrito de Barranquilla, el hecho generador lo constituye ser suscriptor del servicio de energía en el Distrito y la tarifa se determina según el estrato socio-económico para el sector residencial y de acuerdo al consumo para los demás sectores, para lo cual se define una tabla.

D. Aspectos específicos en los sectores de Acueducto, Alcantarillado y Aseo

Los tributos distintos a las tasas retributivas que gravan a las empresas prestadoras, probablemente son trasladados a los usuarios, si cada empresa los incluyó en el cálculo de sus costos, como expresamente lo previó la cra²⁵. Tributos como las "estampillas" impuestas por los departamentos, distritos y municipios y otros pagos, como los que se hacen por licencias y permisos ambientales, siguen esa misma regla. Los nuevos impuestos, tasas y contribuciones, o incrementos sobre los anteriores, pueden haberse trasladado, si de manera expresa han solicitado revisión de la tarifa y la CRA ha aceptado los incrementos por el rubro de tributos.

Las empresas prestadoras del servicio de Aseo pueden trasladar una parte del Impuesto sobre la Renta: hasta un 5.25% del costo del servicio²⁶.

Con base en la Ley 99 de 1993, el Ministerio del medio ambiente reglamentó el cobro de tasas retributivas para, entre otros, las aguas recolectadas por las empresas de alcantarillado y tasas por uso de agua para las empresas de acueducto. La fijación corresponde a la Corporación Autónoma Regional respectiva.

Desde 1998 se ha venido discutiendo si el sujeto pasivo es la empresa o los usuarios

de cada servicio, sin que se haya adoptado una decisión que tiene efectos bien distintos sobre las tarifas: si es un costo de la empresa, podría incorporarse en la tarifa y si además se le considerara un costo de inversión, sería subsidiable para los estratos 1, 2 y 3. Al mismo tiempo, si es un costo, sobre él pagarían contribución los usuarios ya señalados (industriales, comerciales, residenciales de estrato 5 y 6). Si, por el contrario, los sujetos gravables son los usuarios, las empresas actuarían como meras recaudadoras para la Corporación Autónoma respectiva.

Sobre las tasas retributivas en el servicio de alcantarillado específicamente podemos afirmar que de acuerdo con el artículo 40 de la Ley 99 de 1993 y el Decreto 901 de 1997, la contaminación de las aguas residuales está sometida a la Tasa. Sin embargo, ni el Gobierno Nacional, ni la CRA, han resuelto si el verdadero obligado al pago es el usuario o la empresa.

El impacto que puedan tener las contribuciones a la CRA y a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios en las tarifas a los distintos usuarios en cada empresa, sólo puede conocerse si cada una de las empresas informa sobre el hecho, puesto que las fórmulas tarifarias adoptadas permitieron que cada empresa de acueducto y alcantarillado agrupara los costos en que incurriera (no los eficientes), según la naturaleza, de acuerdo a la fórmula, y construyera la denominada "tarifa meta" con plazos para alcanzarla. No es posible saber qué costos efectivamente incluye cada una de las empresas y entidades prestadoras y, por tanto, no se puede establecer si se trasladan y en qué proporción, las dos contribuciones año a año.

Para el caso del aseo la regulación tarifaria tomó el camino de calcular unos

costos globales para cada etapa del servicio, sin que sea explícito si las dos contribuciones están incluidas.

IV. CONCLUSIONES

La tributación del sector de los servicios públicos domiciliarios, que comenzó con un periodo de transición durante el cual se concedió una exención del impuesto sobre la renta de siete años, ya fue completamente desmontado y como lo dispone el artículo 24 E. T., las empresas de servicios públicos domiciliarios están sujetas como cualquier otro al régimen tributario general.

El aumento de la carga tributaria directa ha sido asumido por el sector privado en general por efecto de las reformas de los años 90, que en conjunto han aumentado

la carga en un 5.3% acumulado desde 1995²⁷, expresado en aumentos directos en las tarifas, nuevos impuestos y en limitaciones a la deducibilidad en renta de otros impuestos, tasas y contribuciones pagados.

Las empresas de servicios públicos domiciliarios mantienen, de todas maneras, ciertos privilegios que en general son justificados, como la exoneración de la renta presuntiva y de retención en la fuente en buena parte de sus ingresos, los que provienen de los usuarios residenciales.

El peso del impuesto sobre la renta respecto del total de costos asumidos por las empresas de servicios públicos y respecto del total de ingresos netos, atendiendo a que por cada sector de servicios fue limitada la información, podemos presentarlo de la siguiente manera:

Concepto	Año Gravable	Generación, captación y distribución de energía eléctrica	Fabricación de gas, distribución de combustibles gaseosos por tubería	Captación, depuración y distribución de agua	Servicios telefónicos
Total impuesto a cargo / total de costos	1997		2,65%	3,17%	11,96%
	1998		1,85%	1,88%	10,46%
	1999		1,41%	0,75%	6,70%
	2000	1,95%	1,48%	2,04%	7,68%
	2001	2,51%	2,70%	5,23%	9,39%
Total de impuesto a cargo / total impuestos netos	1997		1,47%	1,02%	0,99%
	1998		1,02%	0,75%	2,06%
	1999		0,87%	0,28%	1,05%
	2000	1,22%	1,09%	0,80%	2,03%
	2001	1,63%	1,91%	1,92%	2,62%

Lo anterior debe analizarse, además, bajo la óptica de la tasa efectiva de tributación en el impuesto sobre la renta, ya que si bien la Ley establece una tarifa nominal, por efec-

tos de otros impuestos y de las deducciones y los costos asumidos, efectivamente esta puede ser diferente. Para el quinquenio 1997-2001 se calculó la tasa efectiva de

Tributación como la relación entre el impuesto total a cargo y el Impuesto sobre la Renta Gravable, multiplicado por el 35%,

que es la tasa nominal que determina el Estatuto Tributario, obteniendo los siguientes resultados:

Concepto	Año Gravable	Generación, captación y distribución de energía eléctrica	Fabricación de gas, distribución de combustibles gaseosos por tubería	Captación, depuración y distribución de agua	Servicios telefónicos
	1997		29,6%	34,5%	23,0%
	1998		29,9%	31,8%	27,6%
Tasa efectiva Tributación renta	1999		31,5%	34,8%	29,9%
	2000	30,1%	29,9%	34,9%	32,3%
	2001	30,7%	26,8%	35,0%	34,4%

En el quinquenio anterior cabe aclarar que en el caso de la actividad de generación y distribución de energía para el año 2001, la tarifa aplicable sobre la renta líquida gravable fue de solo un 20%.

Por otro lado, observamos que el efecto mas relevante, por lo menos respecto de las distorsiones generadas, es el de la tributación local, que bajo diferentes denominaciones y, amparados en la generosa jurisprudencia de la Corte Constitucional en materia de autonomía tributaria de las entidades territoriales ha avalado una potestad tributaria muy amplia, que aprovecha la importancia en los municipios de estas empresas para ampliar la tributación. Por ejemplo, en materia de creación de estampillas, la Corte ha avalado un gran número de ellas, solo en la sentencia C-873 de 2002 declaró la exequibilidad de 17 leyes que autorizaban la creación de estampillas en diferentes entidades territoriales, lo propio ha ocurrido con las sentencias C-538 de 2002 (7 leyes sobre estampillas), C-089 de 2001 y C-227 de 2002, con una ley de es-

tampillas cada una. Los argumentos esgrimidos por la Corporación han sido uniformes para todos los casos, y un punto cardinal se refiere a la posible inequidad que se genera entre la tributación de un ente territorial frente a otro, y al respecto la Corte ha sentenciado que la equidad se resume al interior de cada ente, por lo que no es dable separar del ordenamiento jurídico una ley que autorice la creación de diferentes tributos para cada entidad territorial, ya que la autonomía de las corporaciones territoriales de decisión debe salvaguardarse y, en esta medida, habrá lugar a revisar en otra sede judicial si las decisiones que estos organismos colegiados de representación violan la equidad fiscal al interior de su correspondiente jurisdicción.

Una tercera parte, deriva de ciertas distorsiones que se pueden presentar, por ejemplo, entre empresas integradas o no, especialmente por la posibilidad de ahorrar impuestos en las transacciones, como puede verse en las comercializadoras e independientes respecto del ICA y el GMF frente a las

empresas integradas. Ahora bien, la manera de entender la tasa de retorno para efectos del principio de suficiencia hará ver en realidad quien asume estos mayores costos.

Por último, mientras el sector no disponga de información detallada será muy difícil analizar los efectos tributarios en las tarifas, así cierta presentación del número de impuestos, puede reflejarse en una aparente sobre-tributación sectorial, que no es muy distinta de todos los demás sectores, salvo quizás en la tributación local, donde sí ha habido un excesivo interés en gravar a las empresas de servicios públicos.

* El artículo está basado en un estudio realizado por el Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia, para el Departamento Nacional de Planeación (DNP), cuyo objeto versó sobre el impacto tributario de las tarifas de servicios públicos domiciliarios, en el que participaron activamente LUIS IGNACIO BETANCOURT y FELIPE TOVAR.

- 1 Art. 365 de la Constitución Política.
- 2 Corte Constitucional. Sentencia C-558 de 2001.
- 3 Aspectos regulados en la Ley 142 de 1994 arts. 89, 99.6, 100; Ley 715 de 2001, art. 78; Estatuto Orgánico del Presupuesto, D-L. 111 de 1996, art. 105 y en la sentencia C-086 de 1998.
- 4 Creadas originalmente por decretos con fuerza de ley en uso de las facultades presidenciales del artículo transitorio 20 constitucional, la Ley 142 las ratificó: CRA, CREG (la Ley 143 de 1994 introdujo cambios) y CRT.
- 5 Ley 142 de 1994, art. 87; Ley 143 de 1994, art. 44 para electricidad.
- 6 El último criterio se cumple en conjunto con el sistema de subsidios.
- 7 La regulación tarifaria y las funciones de las comisiones de regulación las encontramos en la Ley 142 de 1994, arts. 87.4, 87.8, 90 último inciso, 124, 126 y 127, Ley 143 de 1994, art. 46 par. 2.º.
- 8 Ministerio de Hacienda. Proyecto de ley de financiamiento social
- 9 Suele decirse que son impuestos directos aquellos que se aplican en función de un índice directo de capacidad económica, como es la obtención de renta o la posesión de un

patrimonio, mientras que son impuestos indirectos los que se basan en un índice indirecto, como el consumo. Al propio tiempo, la distinción suele ponerse en conexión con el fenómeno económico de la traslación de la carga tributaria hacia terceras personas: dicha traslación se produce con mayor facilidad en los impuestos indirectos que en los directos".

- 10 "Son contraprestaciones pecuniarias que se satisfacen por la prestación de servicios o por la realización de actividades efectuadas en régimen de Derecho Público cuando, pres-tándose también tales servicios o actividades por el sector privado, sean de solicitud voluntaria por parte de los administrados".
- 11 Sobre la exagerada aprobación legal de estampillas, consultar salvamento de voto a la Sentencia C-227 de 2002.
- 12 Ley 142 de 1994. Art. 147.— *Naturaleza y requisitos de las facturas*. Las facturas de los servicios públicos se pondrán en conocimiento de los suscriptores o usuarios para determinar el valor de los bienes y servicios provistos en desarrollo del contrato de servicios públicos [...]. Ley 142 de 1994. Art. 148.— *Requisitos de las facturas* [...] En los contratos se pactará la forma, tiempo, sitio y modo en los que la empresa hará conocer la factura a los suscriptores o usuarios, y el conocimiento se presumirá de derecho cuando la empresa cumpla lo estipulado. Corresponde a la empresa demostrar su cumplimiento. El suscriptor o usuario no estará obligado a cumplir las obligaciones que le cree la factura, sino después de conocerla. *No se cobrarán servicios no prestados, tarifas, ni conceptos diferentes a los previstos en las condiciones uniformes de los contratos*, ni se podrá alterar la estructura tarifaria definida para cada servicio público domiciliario.
- 13 Ley 142 de 1994. Art. 128.— *Contrato de servicios públicos*. Es un contrato uniforme, consensual, en virtud del cual una empresa de servicios públicos los presta a un usuario a cambio de un precio en dinero, de acuerdo a estipulaciones que han sido definidas por ella para ofrecerlas a muchos usuarios no determinados.
- 14 *Contrato de Condiciones Uniforme*. Resol. 575 de 2.002 CRT. 11. Entregar periódicamente al usuario una factura de cobro que contenga la información mínima prevista en este contrato para establecer con facilidad cómo se determinaron y valoraron los consumos, el valor que debe pagarse y los plazos que se tienen para ello, el descuento por concepto de subsidios cuando los hubiere, el mayor valor co-

- brado para el Fondo de Solidaridad, los intereses por mora, las sanciones impuestas si las hubiere, los impuestos asociados al consumo y todos los demás conceptos a que esté sujeto el usuario por causa de su incumplimiento.
- 15 Resol. 575 de 2.002 de la CRT. *Contrato de Condiciones Uniformes*. Cláusula. Contenido mínimo de las facturas: Las facturas de cobro que expidan las empresas contendrán como mínimo la siguiente información: 17. *valor de los impuestos asociados al consumo*.
 - 16 Resol. CREG 34 de 2001, modificada por la 99 de 2001. Entre los componentes de costos regulados no están los tributos.
 - 17 Este valor es de 2001 y debe ser ajustado anualmente por inflación.
 - 18 Resol. CREG 05 de 2001.
 - 19 Salvo para situaciones muy particulares según Resol. CREG 34 de 2001.
 - 20 Esto último en virtud de la Ley 812 de 2003, artículo 63 (Plan Nacional de Desarrollo)
 - 21 Resol. CREG 10 de 2003.
 - 22 Para simplificar es apropiado hablar de que es un tributo asumido –hasta ahora por lo menos– por ISA, EPM, EEB y DISTASA.
 - 23 Las leyes 142 y 143 de 1994 los denominan “contribuciones” o “aportes de solidaridad”
 - 24 La Ley 286 atribuyó la tarea a los Distribuidores y no a las Comercializadores, como debió ser.
 - 25 Resol. CRA 151 de 2001 que compiló, entre otras, las resoluciones 08 y 09 de 1995.
 - 26 Resol. CRA 151 de 2001 que compiló, entre otras, las resoluciones CRA 15 dde 1997.
 - 27 Ministerio de Hacienda, proyecto de ley de financiamiento social.