

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., dieciocho (18) de octubre de dos mil dieciocho (2018)

Radicación: 44001-23-33-000-2013-00153-01 [22892]
Asunto: PRETENSION DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Demandante: TRANSELCA S.A. E.S.P.
Demandado: MUNICIPIO DE DIBULLA – LA GUAJIRA

Temas : Impuesto al servicio de alumbrado público – principios de legalidad, igualdad y equidad. Capacidad contributiva. Sujeción pasiva de propietarios y/o usufructuarios de subestaciones de energía. Motivación del acto administrativo. Procedimiento Tributario. Costo del servicio de alumbrado público. Reiteración jurisprudencial.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 18 de agosto de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de la Guajira¹, que negó las pretensiones de la demanda, como se encuentra a continuación:

“Primero: Negar las súplicas de la demanda.

Segundo: Condénese en costas y agencias en derecho a la entidad demandada, por la suma correspondiente al 1% del valor de las pretensiones de la demanda. Por Secretaría tásense las costas.”

(Destacado propio del texto original)

Mediante auto de 15 de septiembre de 2016², el Tribunal Administrativo de la Guajira aclaró la sentencia de 18 de agosto de 2016:

“1. **Aclarar** el numeral segundo de la providencia de fecha de 18 de agosto de 2016, el cual quedará de la siguiente manera:

“**SEGUNDO:** Condénese en costas y agencias en derecho a la parte demandante, por la suma correspondiente al 1% del valor de las pretensiones de la demanda. Por secretaría tásense las costas”.

(Destacado propio del texto original)

¹ Folios 56 a 67 c. p. nro. 3.

² Folio 112 c. p. nro. 3.

ANTECEDENTES

La Secretaría de Hacienda Municipal de Dibulla, mediante Liquidación Oficial nro. 2011-0005 de 28 de septiembre de 2011³, liquidó a Transelca S.A. E.S.P. el impuesto al servicio de alumbrado público correspondiente a los meses de abril de 2010 a junio de 2011 por valor de \$ 196.215.000 y, a título de intereses de mora, la suma de \$ 22.711.000.

Previa interposición del recurso de reconsideración⁴, el municipio de Dibulla, por medio de la Resolución nro. 2012-001⁵, confirmó a Transelca S.A. E.S.P. la liquidación del impuesto al servicio de alumbrado público por los meses comprendidos entre abril de 2010 y junio de 2011.

El 30 de abril de 2013, mediante dos consignaciones, Transelca S.A. E.S.P. pagó al municipio de Dibulla \$ 196.215.000 y \$ 64.040.800⁶.

DEMANDA

La sociedad Transelca S.A. E.S.P., en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones⁷:

1. Que se declare que es nulo en su totalidad la liquidación oficial No. 2011-005 del 28 de septiembre de 2011, expedido (sic) por la Secretaría de Hacienda del municipio de Dibulla, que contiene la liquidación oficial mediante la cual este Municipio determinó el impuesto de alumbrado público a cargo de la sociedad que represento, **correspondiente a los periodos gravables de abril de 2010 a junio de 2011 más intereses moratorios al 30 de abril**, por valor de \$260.257.800.00

2. Que se declare que es nula en su totalidad la Resolución No. 2012-001 del 25 de septiembre de 2012, expedida por la Secretaría de Hacienda del municipio de Dibulla, por la cual se decidió el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial No. 2011-005 de 28 de septiembre de 2011, confirmándolo en todas sus partes.

3. Que como consecuencia de la prosperidad de cualquiera de las peticiones anteriores, se restablezca el derecho de la sociedad TRANSELCA S.A. E.S.P., mediante sentencia en la que declare que ésta no tiene obligación alguna a su cargo y en beneficio del municipio de Dibulla, Guajira, por concepto del tributo de alumbrado público causado por las vigencias fiscales de los periodos gravables de abril de 2010 a junio de 2011 y que, consecuentemente, se ordene devolver a TRANSELCA la suma de doscientos sesenta millones doscientos cincuenta y siete mil ochocientos pesos (\$260.257.800.00) que ésta pago por concepto del impuesto de alumbrado público liquidado por los periodos de abril de 2010 a junio de 2011, junto con los intereses y/o

³ Folios 49 a 51 c. p. nro. 1.

⁴ Folios 52 a 87 c. p. nro. 1.

⁵ Folios 88 a 139 c. p. nro. 1.

⁶ Folios 140 a 144 c. p. nro. 1.

⁷ Folios 1 a 37 c. p. nro. 1.

indexación, ordenando dar aplicación, en lo que sea del caso, a los artículos 176 y 177 del Código Contencioso Administrativo, respecto a lo que en ellos se dispone para la ejecución de la sentencia que se dicte.

4. Que de acuerdo con los resultados del proceso, se condene en costas al municipio de Dibulla y a los terceros o partes que intervengan en este proceso a favor del Municipio y de sus argumentos y en contra de TRANSELCA o de sus argumentos”.

(Destacado propio del texto original)

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

Artículos 1º, 13 inciso 1º, 29, 95 numeral 9º, 150 numeral 12, 313 numeral 4º, 338 y 363 de la Constitución Política; 1º literal d) de la Ley 97 de 1913; 1º literal a) de la Ley 84 de 1945; 32 numeral 7º de la Ley 136 de 1994; 14 numerales 14.20 y 14.21 y 18 de la Ley 142 de 1994; 59 de la Ley 788 de 2002, 66 de la Ley 383 de 1997; 712, 715, 717, 719, que remiten al 730 numeral 4º del Estatuto Tributario Nacional; 1º, 35 y 84 del Código Contencioso Administrativo; 9º del Decreto 2424 de 2006; 9º parágrafo 2º de la Resolución nro. 43 de 1995 de la CREG y 3º del Acuerdo 013 de 2009 proferido por el municipio de Dibulla.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Acorde con el artículo 4º del Acuerdo 013 de 2009, no basta con tener una subestación, sino que el inmueble en el que está ubicada la subestación debe contar con el servicio de alumbrado público y, en el presente caso, en el área en la que está ubicado el bien raíz de propiedad de mi representada, el municipio de Dibulla no presta el servicio de alumbrado público; razón por la cual **Transelca S.A. E.S.P. no es sujeto pasivo del impuesto al servicio de alumbrado público** y no realiza el hecho generador de este tributo.

Hubo violación al debido proceso por cuanto en atención a los artículos 29 de la Constitución Política, 66 de la Ley 383 de 1997 y 59 de la Ley 788 de 2002 el municipio demandado debió aplicar el procedimiento previsto en el Estatuto Tributario Nacional y, por ende, debió haber emitido emplazamiento o acto previo para declarar con antelación a la emisión de la liquidación oficial, lo que conlleva la nulidad de lo actuado.

De igual forma se vulneró el debido proceso por motivación insuficiente, en la liquidación oficial no se indica el salario mínimo aplicado, ni la base gravable, ni la tarifa aplicada y, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, únicamente se rechazó el cargo de que la demandante no es sujeto pasivo, sin desarrollar los motivos por los cuales considera no es correcta la posición de la empresa. Razones por las cuales los actos demandados no reúnen los requisitos de motivación mínimos exigidos por los artículos 1º y 35 del Código Contencioso Administrativo y 712 del E.T., violándose así el artículo 730 numeral 4º *ídem*.

Se violó el principio constitucional de legalidad de los tributos, por cuanto las Leyes 97 de 1913 y 84 de 1915 que crearon el impuesto al servicio de alumbrado público, no establecieron los elementos mínimos necesarios para que los municipios pudieran adoptarlo y liquidarlo, careciendo el municipio de Dibulla de facultad legal y constitucional para suplir los vacíos del legislador.

Se vulneraron los principios constitucionales de equidad, igualdad y capacidad contributiva, por cuanto se liquidó el tributo por un hecho no previsto en la Ley 97 de 1913, se grava a Transelca S.A. E.S.P. en atención a sus características personales, a pesar de tratarse de un impuesto indirecto y de naturaleza real, pues el tributo debe ser igual para todas las empresas que se ubiquen en cualquier municipio del país.

Finalmente, se violaron los límites establecidos por la regulación del sector, la Resolución nro. 43 de 1995 de la CREG y el Decreto 2424 de 2006 son normas de superior jerarquía a las cuales debe de sujetarse el municipio de Dibulla al regular el impuesto al servicio de alumbrado público y realizar su cobro, siendo nulos los actos administrativos que desconozcan dicha resolución y decreto, como ocurre en el presente caso.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El municipio de Dibulla, La Guajira, se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos⁸:

La sociedad Transelca S.A. E.S.P. sí **es sujeto pasivo** del impuesto al servicio de alumbrado público, al tener en el municipio de Dibulla una subestación de energía eléctrica con capacidad nominal mayor a 20 MVA, condición que de conformidad con el artículo 6º, numeral 6º, del Acuerdo municipal 013 de 2009 la grava con el impuesto al servicio de alumbrado público.

El hecho generador del impuesto de alumbrado público lo constituye la prestación del servicio de alumbrado público, por lo que es obligación de todos los contribuyentes cancelarlo, bien sea que se trate de beneficiarios directos o indirectos del servicio.

La denominación de impuesto que la Ley le da al tributo de alumbrado público, conlleva que la tarifa no se dé a título de contraprestación de un servicio por el cual el contribuyente se constituya beneficiario directo.

No hay violación del debido proceso dado que el emplazamiento es un acto administrativo que aplica respecto de los tributos denominados declarativos, como lo es el impuesto de industria y comercio, entre otros tributos territoriales, los cuales requieren de la presentación de declaraciones por parte del contribuyente.

⁸ Folios 199 a 226 c. p. nro. 1.

En el presente asunto si la Administración procediera como lo indica la demandante, tendría que sancionar al contribuyente por no declarar el impuesto de alumbrado público; no obstante, como para este impuesto no se autorizó la declaración, no aplica la sanción ni el emplazamiento para declarar.

De conformidad con el Estatuto Tributario Nacional la obligación de emplazar se presenta en relación con contribuyentes que incumplan la obligación de declarar y, al revisar la normativa municipal, en ningún aparte se establece la obligación de declarar el impuesto al servicio de alumbrado público.

El artículo 574 Estatuto Tributario Nacional es explícito en señalar los impuestos sobre los cuales es obligatoria la presentación de la declaración por parte del contribuyente, dentro de los cuales no se encuentra la obligatoriedad de declarar el impuesto al servicio de alumbrado público.

En el caso del impuesto al servicio de alumbrado público su causación y cobro se realiza a través de la factura del servicio de energía eléctrica, no aplica la adopción de formularios para este tipo de tributos.

De igual forma, en el acto mediante el cual se liquida el impuesto, se le da a conocer al contribuyente el acuerdo aplicado, la tarifa, la base gravable, el valor a pagar según la norma municipal y, el lugar donde debe efectuar la consignación, con lo cual se demuestra que se actuó garantizando el debido proceso de la demandante.

La liquidación consta de una explicación sumaria, ha de tenerse en cuenta que la empresa Transelca S.A. E.S.P. reconoce su condición de propietaria de subestaciones en Dibulla y es conocida la tarifa a aplicar por concepto del impuesto al servicio de alumbrado público.

En la liquidación oficial se indica que de conformidad con el Acuerdo 013 de 2009 la tarifa de alumbrado público corresponde a 25 smmlv para las empresas propietarias y/o usufructuarias de subestaciones con capacidad nominal mayor a 20MVA y, para los años liquidados de 2010 y 2011 se aplicó el salario mínimo respectivo.

Teniendo en cuenta la jurisprudencia vigente del Consejo de Estado, el Acuerdo 013 de 2009 no vulnera el principio de legalidad del tributo, toda vez que existe una ley que autoriza la creación de este impuesto y los Concejos Municipales tienen facultades para establecer los elementos esenciales del tributo.

El Concejo Municipal de Dibulla en ningún momento se aparta de sus deberes y obligaciones constitucionales y, por el contrario, la expedición de los Acuerdos 013 y 021 de 2009 se realiza en concordancia con la autonomía de que gozan los municipios para fijar los elementos del

impuesto dentro de los parámetros de razonabilidad, proporcionalidad y de equidad.

Sobre la vulneración de los principios de equidad, igualdad y capacidad contributiva, se debe precisar que en el presente caso el tratamiento diferencial de la tarifa entre una empresa de servicios públicos domiciliarios y una empresa industrial y/o comercial, se fundamenta en que la primera es propietaria o usufructuaria de subestaciones, lo que le permite tener una capacidad contributiva mayor respecto una empresa industrial o comercial.

El principio de igualdad exige el mismo trato para hechos y entes que se encuentran cobijados bajo la misma hipótesis. No se vulnera dicho principio, dado que Transelca S.A. E.S.P. posee una subestación de energía eléctrica, lo que le permite tener una mayor capacidad contributiva.

Adicionalmente, se está frente a un caso de equidad vertical, esto es, progresividad, por lo que se le da un trato diferente al contribuyente dependiendo de su capacidad contributiva. Razones por las cuales no se vulneran los principios de igualdad, equidad y capacidad contributiva.

No hay violación de los límites impuestos por la regulación del sector, la naturaleza de la carga impositiva del tributo al servicio de alumbrado público reúne los elementos esenciales de un impuesto; no es necesario que en el Acuerdo se fije un método y sistema para definir costos y beneficios derivados del servicio, pues ello es solo necesario establecerlo cuando se reglamente una tasa.

SENTENCIA APELADA

El **Tribunal Administrativo de La Guajira** negó las pretensiones de la demanda. Las razones de la decisión se resumen así⁹:

En los actos demandados si bien no se indica el valor que sustente la liquidación realizada, lo cierto es que el Acuerdo 013 de 2009 estableció que la tarifa a cancelar por parte de las empresas o personas propietarias y/o usufructuarias de subestaciones de energía eléctrica con capacidad nominal mayor a veinte (20) MVA, les corresponde una tarifa de 25 salarios mínimos mensuales legales vigentes.

Con fundamento en el artículo 58 de la Ley 1430 de 2010 el municipio de Dibulla tiene la potestad de liquidar impuestos de orden territorial a través del sistema masivo de facturación. Razón por la cual la entidad demandada estaba facultada para proferir la liquidación y cobro del impuesto al servicio de alumbrado público sin tener que realizar el

⁹ Folios 56 a 67 c. p. nro. 3.

emplazamiento previo por no declarar establecido en el artículo 715 del Estatuto Tributario.

Se niega las súplicas de la demanda, teniendo en cuenta que para que se aplique el impuesto al servicio de alumbrado público basta con ser usuario potencial del servicio y ser sujeto pasivo del tributo y, en el presente caso, la demandante cuenta con una subestación en el municipio de Dibulla, lo que la hace usuario potencial del servicio. Por su parte, la tarifa y la base gravable de tributo se encuentran determinadas en el Acuerdo 013 de 2009.

Teniendo en cuenta lo previsto en el numeral 3.1.2 del capítulo III del Acuerdo 1887 de 2003, modificado por el artículo 1º del Acuerdo 2222 de 2003, proferidos por la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura, se condena a título de costas y agencias en derecho la suma correspondiente al 1% del valor de las pretensiones de la demanda.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló con fundamento en los siguientes argumentos¹⁰:

El *a quo* manifiesta que la demandante es usuaria potencial del servicio de alumbrado público por tener una subestación y estar determinada como sujeto pasivo del tributo en el Acuerdo 013 de 2009.

Frente a lo manifestado por el Tribunal, es menester recordar lo señalado por el Consejo de Estado, que para ser sujeto pasivo se debe tener domicilio social o por lo menos sede en el municipio. No basta con tener activos en el ente territorial. Por tanto, **Transelca S.A. E.S.P. no tiene la calidad de sujeto pasivo del impuesto al servicio de alumbrado público** por no realizar el hecho generador previsto en el artículo 49 del Acuerdo 013 de 2009.

Hubo vulneración del debido proceso por la no emisión de emplazamiento para declararar; según el Tribunal, el municipio de Dibulla estaba facultado para realizar el cobro del impuesto al servicio de alumbrado público a través del sistema de facturación en atención a lo previsto en el artículo 58 de la Ley 1430 de 2010, sin tener que realizar emplazamiento previo por no declarar señalado en el artículo 715 del Estatuto Tributario.

Sin embargo, el artículo 29 de la Constitución Política precisa que el debido proceso se ha de aplicar a toda clase de actuaciones administrativas y, en atención a lo establecido en los artículos 66 de la Ley 383 de 1997 y 59 de la Ley 788 de 2002, los municipios deben de aplicar el procedimiento tributario nacional.

¹⁰ Folios 92 a 109 c. p.

Por ende, acorde con el Estatuto Tributario Nacional, para la expedición de cualquier clase de liquidación oficial de impuestos, se requiere de la emisión de un "emplazamiento o acto previo". No obstante, el municipio de Dibulla no profirió ningún acto previo a la liquidación oficial recurrida, lo que conlleva la vulneración de las normas de procedimiento tributario.

De igual forma hubo violación del debido proceso por motivación insuficiente, por cuanto, si bien el *a quo* indicó que el valor determinado en la liquidación oficial se sustenta en el acuerdo municipal, los acuerdos son actos administrativos, mas no son leyes, de manera que no gozan de la presunción de ser conocidos por sus destinatarios y, aunque así fuere, ello no es óbice para que el municipio motive la liquidación oficial de forma suficiente.

Se vulneró el principio de legalidad de los tributos, porque mediante la liquidación oficial se determinó e impuso a Transelca S.A. E.S.P. el impuesto al servicio de alumbrado público, a pesar de que los elementos de este tributo no han sido definidos por el legislador y, desde el año 2009, con el cambio del criterio jurisprudencial del Consejo de Estado, esta Corporación parte de algo que no es cierto, que las Leyes 97 de 1913 y 84 de 1915 sí fijaron los elementos mínimos del impuesto. Y ello no es cierto, porque de la lectura de los textos normativos se observa que la ley no fijó ninguno de los elementos del impuesto al servicio de alumbrado público.

También se vulneraron los principios constitucionales de equidad, igualdad, capacidad contributiva y reitera que se violó del principio de legalidad, si bien el *a quo* no hace mayor precisión al argumento, a Transelca S.A. E.S.P. se le midió su capacidad contributiva sin atender su situación real, lo que afecta los principios de equidad y de igualdad al dársele un tratamiento discriminatorio en relación con otros contribuyentes en el municipio de Dibulla.

El municipio liquida el tributo por el hecho de tener bienes y no por un hecho intermitente, como debió haberlo liquidado, lo que evidencia que el impuesto al servicio de alumbrado público fue liquidado por un hecho totalmente ajeno al presupuesto previsto en la ley, configurándose la ilegalidad del acto liquidatorio demandado.

Como fue concebido la Ley 97 de 1913, el tributo al servicio público de alumbrado corresponde a un impuesto de carácter real, pero el municipio lo determinó en atención a las características personales de la demandante, esto es, como si fuera un impuesto personal.

Por demás, el impuesto al alumbrado público debe ser igual para todas las empresas que se ubiquen en el país, con independencia de la actividad que desarrollen y los bienes que tengan, esto es, debió aplicarse las características del impuesto de ser indirecto y real.

Finalmente, señala que se vulneraron los límites impuestos por la regulación del sector, cargo sobre el cual el Tribunal no hizo mayor precisión; sin embargo, el municipio de Dibulla, al expedir los actos demandados, debió acatar los límites y parámetros establecidos por la Resolución 43 de 1995 y el Decreto 2424 de 2006, y exponerlo así en los actos individuales de liquidación. De modo que al no haber sido ello indicado, hay lugar a una insuficiente e indebida motivación, pues no es posible determinar si el municipio acató o no estas normas superiores a las que está sujeto.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

La **demandante**¹¹ reiteró lo expuesto en la demanda y en el recurso de apelación y, en adición, señaló:

No es usuario potencial receptor del servicio de alumbrado público, toda vez que el inmueble de la demandante ubicado en el municipio de Dibulla no goza de dicho servicio.

La **demandada**¹² reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda.

El **Ministerio Público** no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, la Sala pasa a determinar si se encuentran viciadas de nulidad la Liquidación Oficial nro. 2011-0005 de 28 de septiembre de 2011 y la Resolución nro. 2012-001 de 25 de septiembre de 2012, por medio de las cuales el municipio de Dibulla, La Guajira, liquidó a Transelca S.A. E.S.P. el impuesto al servicio de alumbrado público correspondiente a los meses de abril de 2010 a junio de 2011.

La Sala debe determinar si los actos liquidatorios demandados son nulos por lo siguiente: i) si se vulneraron los principios de legalidad, equidad, igualdad y capacidad contributiva de la demandante; ii) si hay ausencia de sujeción pasiva de la sociedad Transelca S.A. E.S.P. respecto del impuesto al servicio de alumbrado público; iii) si hay nulidad por vulnerarse los límites impuestos por el sector regulador y, iv) si hubo vulneración del debido proceso por motivación insuficiente del acto liquidatorio demandado y, por la no emisión de emplazamiento para declarar previo a la liquidación del tributo.

¹¹ Folios 131 a 139 c. p. nro. 3.

¹² Folios 141 a 153 c. p. nro. 3.

Consideraciones

En relación con el impuesto al servicio de alumbrado público, esta Sala¹³ ya se ha pronunciado en el sentido de señalar que los municipios detentan la facultad de adoptar el impuesto al servicio de alumbrado público, sin que por ello se vulnere el principio de legalidad tributaria; también ha señalado que se pueden establecer tarifas diferenciales para los sujetos pasivos del tributo en virtud de los principios de equidad, igualdad y capacidad contributiva y, que el hecho generador del tributo lo constituye ser usuario potencial del servicio de alumbrado público. Línea jurisprudencial que reitera esta Corporación.

En el recurso de apelación la demandante señala que los actos demandados vulneraron los principios de legalidad, igualdad, equidad y de capacidad contributiva, que no es sujeto pasivo del impuesto al servicio de alumbrado público, que hubo vulneración del debido proceso y que se vulneraron los límites del sector regulador.

En primer lugar la Sala analizará la sujeción de los actos demandados a los principios de **legalidad, equidad, igualdad y capacidad contributiva**. Para el efecto, se tiene presente el Acuerdo 013 de 2009 del municipio de Dibulla, La Guajira, en el cual se estableció lo siguiente:

"ARTÍCULO TERCERO: El Sujeto Pasivo: serán sujeto pasivo del impuesto de alumbrado público, las personas naturales o jurídicas, que sean propietarios, tenedores o usufructuarios a cualquier título de los bienes inmuebles dotados de conexiones, plantas o subestaciones y líneas de transmisión de energía eléctrica, y aquellas personas naturales o jurídicas cuya finalidad sea prestar servicios de comunicaciones en el municipio de DIBULLA y que gozan en mayor o menor medida de la iluminación global del municipio, y de aquellos bienes inmuebles que no gocen de la prestación del servicio de energía eléctrica.

ARTÍCULO CUARTO: Hecho generador: Es la prestación del servicio de alumbrado público, por lo que la obligación de cancelar el impuesto de alumbrado público será de todos los contribuyentes que sean beneficiarios directo o indirectos de la prestación del servicio de alumbrado público en toda la jurisdicción del municipio de DIBULLA.

ARTÍCULO QUINTO: La Base Gravable: Se determinará alternativamente sobre una tarifa mínima y un porcentaje aplicado sobre el consumo total de energía eléctrica para los sectores residenciales, industriales, comerciales, oficiales, y de servicio, para las líneas de transmisión nacional, regional y

¹³ Se reitera el criterio expuesto en las siguientes providencias:

CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Magistrada ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO. Sentencia de trece (13) de septiembre de dos mil diecisiete (2017). Radicado nro. 08001-23-33-000-2012-00454-01. Nro. interno 20886.

CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Magistrada ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ. Sentencia de catorce (14) de abril de dos mil dieciséis (2016). Radicado nro. 50001-23-33-000-2013-00054-01. Nro. interno 21097.

CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Magistrada ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ. Sentencia de diecinueve (19) de febrero de dos mil quince (2015). Radicado nro. 44001-23-31-000-2008-00175-02. Nro. interno 19456.

local, se establecerá un valor fijo dependiendo del nivel de tensión y/o voltaje de la energía que por ellas se transporta, para las subestaciones de generación de energía eléctrica independientemente sean generadores y/o auto-generadores se tendrá como base gravable la capacidad instalada para lo cual se les aplicará un valor fijo, aplicado a la capacidad instalada, se establecerá una cuota fija mensual, para, la instalación de antenas de comunicaciones, serán gravados con una tarifa mínima mensual.

ARTÍCULO SEXTO: La Tarifa: (...)

Las tarifas del impuesto de alumbrado público están integradas por las categorías siguientes:

(...)

VI. OTROS U OTRAS CONDICIONES.

(...)

a) Empresas o personas propietarias y/o usufructuarias de subestaciones de energía eléctrica con capacidad nominal mayor a Un (1) MVA cancelarán una suma mensual equivalente en salarios mínimos mensuales legales vigentes liquidado según el siguiente rango:

Capacidad Nominal	Valor equivalente
1 MVA hasta 5 MVA	10 salarios mínimos mensuales legales vigentes
Mayor de 5 MVA hasta 20MVA	15 salarios mínimos mensuales legales vigentes
Mayor de 20 MVA	25 salarios mínimos mensuales legales vigentes

(...)

ARTÍCULO DÉCIMO: El impuesto de alumbrado público se causa mensualmente (...)

PARÁGRAFO PRIMERO: El impuesto de alumbrado público tiene el carácter de impositivo y por tanto, no es susceptible de presentación mediante declaraciones privadas".

(Destacado propio del texto original)

En relación con el impuesto al servicio de alumbrado público, el artículo 1º de la Ley 97 de 1913¹⁴ autorizó al Concejo de Bogotá para crear y organizar dicho tributo, potestad que se hizo extensiva a los demás entes territoriales de orden municipal, de conformidad con el artículo 1º de la Ley 84 de 1915¹⁵.

¹⁴ "Artículo 1º.-El Concejo Municipal de la ciudad de Bogotá, puede crear libremente los siguientes impuestos y contribuciones, además de los existentes hoy legalmente, organizar su cobro y darles el destino que juzgue más conveniente para atender a los servicios municipales, sin necesidad de previa autorización de la Asamblea Departamental:

(...)

d) Impuesto sobre el servicio de alumbrado público. (...)"

¹⁵ "Artículo 1º Los Concejos Municipales tendrán las siguientes atribuciones, además de las que les confiere el artículo 169 de la Ley 4ª de 1913:

a) Las que le fueron conferidas al Municipio de Bogotá por el artículo 1º de la Ley 97 de 1913, excepto la de que trata el inciso b) del mismo artículo siempre que las Asambleas Departamentales les hayan concedido o les concedan en lo sucesivo dichas atribuciones (...)"

Las normas señaladas no establecieron qué se entiende por "alumbrado público". Razón por la cual el Gobierno Nacional en el artículo 2° del Decreto 2424 de 2006 lo definió como servicio no domiciliario, cuyo objeto exclusivo es proporcionar la iluminación de los bienes de uso público y de los espacios de libre circulación vehicular o peatonal en el área urbana y rural del respectivo municipio o distrito; al igual que comprende las actividades de suministro de energía, administración, operación, mantenimiento, modernización, reposición y expansión del sistema de alumbrado público.

Por su parte, la jurisprudencia de esta Corporación, respecto del impuesto al servicio de alumbrado público, ha señalado:

"En ese contexto, frente al impuesto sobre el servicio de alumbrado público, se estableció como objeto imponible la prestación misma del servicio, y la concreción del hecho gravable, que consiste en ser usuario potencial o receptor del mismo, se dio a partir de diferentes fuentes normativas, lo que fue puesto de presente por la Sala al precisar que [...] el objeto imponible es el servicio de alumbrado público y, por ende, el hecho que lo genera es el ser usuario potencial receptor de ese servicio¹⁶ "17

En consecuencia, el impuesto al servicio de alumbrado público recae sobre quienes se benefician directamente del servicio o quienes son usuarios potenciales del mismo; para lo cual se requiere ser parte de la colectividad en condición de residente del respectivo ente municipal.

Para resolver la apelación, la Sala reitera, en lo pertinente, el criterio fijado en la sentencia de 13 de septiembre de 2017, en la cual se señaló:

"La Sala se apartó de las sentencias del 11 de diciembre de 2008 y del 17 de julio de 2008 porque consideró pertinente aplicar el precedente judicial vinculante y obligatorio de la Corte Constitucional. Y, por eso, con fundamento en la doctrina judicial expuesta, ha venido reiterando que acuerdos como el demandado no son nulos, fundamentalmente, porque:

- El artículo 338 de la Constitución Política le otorgó autonomía a los municipios para fijar los elementos del impuesto.
- El artículo 1 de la Ley 97 de 1913 creó el impuesto de alumbrado público y mediante la Ley 84 de 1915 facultó a los concejos municipales para fijar los elementos del impuesto.
- La ley que crea o autoriza la creación de un tributo territorial debe gozar de tal precisión que acompañe la unidad económica nacional con la autonomía fiscal territorial, en orden a desarrollar el principio de igualdad frente a las cargas públicas dentro de un marco equitativo, eficiente y progresivo.
- La norma municipal que desarrolle la autorización legal debe tener relación con el hecho imponible, o que se derive de él, o se relacione con éste.

¹⁶ Sentencia del 11 de marzo de 2010, Exp. 16667 C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹⁷ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Magistrada ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO. Sentencia de veinticuatro (24) de mayo de dos mil dieciocho (2018). Radicado nro. 54001-23-33-000-2016-00163-01 (23267). Nro. interno 23267.

–El precedente jurisprudencial del Consejo de Estado ha sido rectificado, en virtud de la sentencia C-504 de 2002.

(...)

El Decreto 180 de 2010 (estatuto tributario del Distrito Especial de Barranquilla) consulta el principio de equidad cuando trata con el mismo rasero a los usuarios regulares del servicio público domiciliario de energía eléctrica.

Y cuando establece tarifas diferenciales para sujetos que ostentan condiciones como la de ser propietarios, usufructuarios o poseedores de activos de generación, la Sala ha dicho que ese parámetro puede ser válidamente utilizado como referente para establecer la capacidad contributiva de esa clase de contribuyentes”¹⁸.

(Destacado fuera del texto original).

En cuanto a la naturaleza del impuesto al servicio de alumbrado público, esta Corporación ha señalado:

“De la naturaleza del tributo derivado del servicio de alumbrado público se ocupó la Sala en sentencia¹⁹ en la que precisó que se trata de un impuesto porque i) del servicio que lo genera gozan todos los habitantes de una jurisdicción territorial, quieran o no acceder al mismo; ii) se genera por la mera prestación del servicio; iii) se cobra indiscriminadamente a todos sus beneficiarios y iv) el contribuyente puede o no beneficiarse con el servicio de acuerdo con las condiciones en que se preste, sin que pueda derivarse una relación directa entre el tributo cobrado y el beneficio al que se accede habitual o esporádicamente”²⁰.

De esta manera, contrario a lo aducido por la apelante, en los actos demandados no se vulnera el principio de legalidad, toda vez que conforme las Leyes 97 de 1913 y 84 de 1915 se creó el impuesto de alumbrado público y los concejos municipales se encuentran facultados para establecer los elementos del tributo, los cuales, fueron determinados por el municipio de Dibulla, La Guajira, en el Acuerdo 013 de 2009.

El hecho generador del impuesto al servicio de alumbrado público es ser usuario potencial de servicio, como reiteradamente lo ha señalado esta Corporación; de tal forma que el impuesto no es liquidado por un hecho ajeno al previsto en la Ley, como lo pretende hacer ver la recurrente.

En adición, no es cierto que se hayan vulnerado los principios de equidad, igualdad y capacidad contributiva; contrario a lo señalado por la apelante,

¹⁸ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Magistrada ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO. Sentencia de trece (13) de septiembre de dos mil diecisiete (2017). Radicado nro. 08001-23-33-000-2012-00454-01. Nro. interno 20886.

¹⁹ Sentencia 16315 del 6 de agosto del 2009, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas

²⁰ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Magistrada ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ. Sentencia de diecinueve (19) de julio de dos mil doce (2012). Radicado nro. 25000-23-24-000-2002-00978-01. Nro. interno 18379.

el impuesto de alumbrado público no tiene que ser igual para todos los sujetos pasivos.

El hecho de establecerse tarifas diferenciales conlleva a que se aplique a cabalidad el principio de progresividad y, por ende, los principios de equidad e igualdad, toda vez que no se trata con el mismo criterio a todos los administrados, sino en atención a la capacidad contributiva que detentan.

Al respecto, el Consejo de Estado ha señalado:

"Así las cosas, la base gravable determinada por el acuerdo demandado (capacidad instalada) responde a la realidad del hecho gravable y refleja la capacidad contributiva de las personas naturales y jurídicas que fungen como potenciales usuarios del servicio de alumbrado público lo que, por demás, no implica violación alguna a los principios de equidad, igualdad y capacidad contributiva alegada por el actor, pues claramente la capacidad contributiva de los poseedores de redes de transmisión y subestaciones de energía eléctrica, no es la misma que la de un usuario del sector residencial, comercial o de servicios.

Según esto, la determinación de la tarifa del servicio de alumbrado público expresada en el valor equivalente a salarios mínimos legales mensuales vigentes SMLMV, cuya base gravable corresponde a la capacidad de las empresas o personas propietarias y/o usufructuarias de subestaciones de energía eléctrica, establecida por el acto administrativo demandado, es un parámetro variable aceptable para su fijación, pues atiende no sólo la normativa aplicable, sino también la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del tributo y los principios de certeza y progresividad del tributo.²¹

(Destacado fuera del texto original)

De este modo, por el hecho de fijarse tarifas especiales, como ocurre en el presente asunto con las empresas propietarias y/lo usufructuarias de subestaciones de energía, no se desconoce la naturaleza del impuesto del servicio de alumbrado público, ni se le da un trato discriminatorio al contribuyente. Todo lo contrario, lo que se obtiene es la determinación del impuesto acorde con la capacidad contributiva del beneficiario real o potencial del impuesto al servicio del alumbrado público.

Razones por la cuales, no prosperan los cargos de vulneración de los principios de legalidad, equidad e igualdad y de capacidad contributiva del administrado.

Respecto a la sujeción pasiva del impuesto al servicio de alumbrado público, la Sala ha precisado lo siguiente:

²¹ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Magistrada ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ. Sentencia de (2) dos de diciembre de dos mil quince (2015). Radicado nro. 47001-23-31-000-2011-00249-01. Nro. interno 20287.

“De otro lado, cabe anotar que **la propiedad, usufructo y demás derechos reales en cabeza de las personas naturales o jurídicas sobre las subestaciones de energía eléctrica o sobre las líneas de transmisión de energía, son un indicativo de que tales sujetos son usuarios potenciales del servicio**, sin que sea dable afirmar que lo que se está gravando sea el patrimonio o la propiedad”²².

(Destacado fuera del texto original)

De igual forma, en otro pronunciamiento se señaló:

“No obstante, como se dijo párrafos atrás, para que las empresas o personas propietarias o usufructuarias de subestaciones de energía eléctrica o de líneas de transmisión de energía, sean consideradas usuarios potenciales del servicio de alumbrado público, y por ende, sujetos pasivos del tributo, deben residir o tener establecimiento (s) en la jurisdicción del municipio”²³.

Para ser sujeto pasivo del impuesto al servicio de alumbrado público, se requiere ser parte de la colectividad y, en este sentido, para efectos de determinar la sujeción pasiva de un contribuyente, se debe establecer si el administrado reside en la jurisdicción municipal, si tiene sede, sucursal, establecimiento de comercio o un inmueble en el ente territorial.

En el presente asunto no existe controversia sobre el hecho de que Transeica S.A. E.S.P. posee una subestación de energía en el municipio de Dibulla, lo cual fue manifestado en reiteradas oportunidades por la propia demandante²⁴, de allí que la actora sea sujeto pasivo del impuesto al servicio de alumbrado público en concordancia con lo establecido en el artículo 3° del Acuerdo 013 de 2009 emitido por el Concejo Municipal de Dibulla.

La Sala precisa que contrario a lo señalado por la recurrente, para ser sujeto pasivo no se requiere ser usuario directo del servicio de alumbrado público, sino hacer parte de la colectividad y ser usuario potencial del servicio. Razones por las cuales no prospera el cargo de ausencia de sujeción pasiva de la demandante en relación con el impuesto al servicio de alumbrado público.

Frente al cargo de vulneración de los límites del sector regulador, según la recurrente en los actos demandados no se hace alusión al acatamiento de los límites establecidos en la Resolución 43 de 1995 de la CREG y el Decreto 2424 de 2006. Al respecto la Sala precisa que en el proceso no se encuentra demostrado que la entidad demanda perciba o

²² CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Magistrada ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ. Sentencia de (2) dos de diciembre de dos mil quince (2015). Radicado nro. 47001-23-31-000-2011-00249-01. Nro. interno 20287.

²³ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Magistrada ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ. Sentencia de diecinueve (19) de febrero de dos mil quince (2015). Radicado nro. 44001-23-31-000-2008-00175-02. Nro. interno 19456.

²⁴ Folios 71 c. p. nro. 1 y 134 c. p. nro. 3.

cobre más de lo que le cuesta prestar el servicio de alumbrado público, lo cual debió probar la demandante en atención a la presunción de legalidad que revisten los actos administrativos. Sobre el asunto en particular esta Sala ha señalado:

“De la misma forma, la Sala no encuentra que el acuerdo demandado viole la previsión traída por el parágrafo 2 del artículo 9 de la Resolución CREG 43 de 1995 y el artículo 9º del Decreto 2424 de 2006, **pues en el proceso no se demostró que con la aplicación del acuerdo el municipio recupere de los usuarios más de lo que paga por el servicio, incluyendo la expansión y mantenimiento del mismo**”²⁵.

(Destacado fuera del texto original)

De igual forma, como lo ha precisado esta Corporación “(...) en esas normativas [la Resolución 43 de 1995 de la CREG y el Decreto 2424 de 2006] no se exige que los municipios realicen estudios previos al establecimiento del impuesto de alumbrado público, sino que el pago del servicio debe ser proporcional al costo del mismo”²⁶. En consecuencia, por el hecho de que en el acto demandado no se indique el cumplimiento de los límites previstos en la normativa citada, no deviene en que la liquidación del tributo se encuentre indebidamente motivada, más aún, si los entes territoriales no tienen que efectuar estudios previos a la imposición del impuesto al servicio de alumbrado público.

De este modo, al no estar probado que el municipio recupere más de lo que los usuarios pagan por el servicio de alumbrado público, incluyendo su expansión y mantenimiento, no prospera el cargo.

Respecto la violación del debido proceso por indebida motivación y por la inexistencia del emplazamiento o acto previo al acto liquidatorio del impuesto al servicio de alumbrado público, la recurrente señala que si bien en los actos demandados se indica el valor liquidado, el acto no se encuentran suficientemente motivado, de tal forma que pudiera ejercer el derecho de defensa y, manifestó, que la entidad demandada, en atención a lo previsto en los artículos 66 de la Ley 383 de 1997 y 59 de la Ley 788 de 2002, se encontraba obligada a aplicar el procedimiento tributario nacional y, por ende, debió emitir un emplazamiento o acto previo a la determinación del tributo.

En la Liquidación Oficial nro. 2011-0005²⁷ el municipio de Dibulla indicó lo siguiente:

**“LIQUIDACIÓN OFICIAL DEL IMPUESTO DE ALUMBRADO PÚBLICO N°
2011 - 0005**

²⁵ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Magistrada ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ. Sentencia de (2) dos de diciembre de dos mil quince (2015). Radicado nro. 47001-23-31-000-2011-00249-01. Nro. interno 20287.

²⁶ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Magistrada ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍRZ. Sentencia de (diecinueve (19) de marzo de dos mil quince (2015). Radicado nro. 5001-23-31-000-2009-00128-01. Nro. interno 20104.

²⁷ Folios 49 a 51 c. p. nro. 1.

1. PERIODOS: 2010/ 4-5-6-7-8-9-10-11-12; 2011/ 1-2-3-4-5-6.

AÑO GRAVABLE	MES	IMPUESTO A CARGO
2010	4	12.875.000
2010	5	12.875.000
2010	6	12.875.000
2010	7	12.875.000
2010	8	12.875.000
2010	9	12.875.000
2010	10	12.875.000
2010	11	12.875.000
2010	12	12.875.000
2011	1	13.390.000
2011	2	13.390.000
2011	3	13.390.000
2011	4	13.390.000
2011	5	13.390.000
2011	6	13.390.000
TOTAL A PAGAR		196.215.000

(...)

EXPLICACIÓN SUMARIA LIQUIDACIÓN OFICIAL DEL IMPUESTO DE ALUMBRADO PÚBLICO N° 2011 - 0005.

(...)

ANTECEDENTES:

1. Transcurrido el plazo para realizar el pago, el contribuyente no canceló la obligación tributaria que le asiste.
2. El término para efectuar el pago se encuentra vencido, por lo que se procede a la determinación oficial del impuesto.

CONSIDERACIONES:

(...)

2. El Acuerdo Municipal No. 013 de 2009 y 021 de 2009, establecen lo siguiente:

(...)

VI. OTROS U OTRAS CONDICIONES.

(...)

- a) Empresas o personas propietarias y/o usufructuarias de subestaciones de energía eléctrica con capacidad nominal mayor a Un (1) MVA cancelarán una suma mensual equivalente en salarios mínimos mensuales legales vigentes liquidado según el siguiente rango:

Capacidad Nominal	Valor equivalente
1 MVA hasta 5 MVA	10 salarios mínimos mensuales legales vigentes
Mayor de 5 MVA hasta	15 salarios mínimos

20MVA	mensuales legales vigentes
Mayor de 20 MVA	25 salarios mínimos mensuales legales vigentes

(...)

ARTÍCULO OCTAVO: OTROS MECANISMOS DE FACTURACIÓN: El Municipio de Dibulla, podrá por si mismo o a través del concesionario, facturar y/o cobrar directamente a los contribuyentes que considere conveniente incluyéndose cartera corriente o vencida y estará (n) obligado (s) a consignar en forma inmediata los valores recaudados en las cuentas bancarias que el encargo fiduciario tenga para el manejo de recursos provenientes del impuesto de alumbrado público.

La sociedad TRANSECA S.A. E.S.P., es propietaria y/o usufructuaria de subestaciones de energía que poseen una capacidad nominal mayor de 20 M.V.A., asentadas en jurisdicción del Municipio de Dibulla – Guajira, actividad que se encuentra gravada con el impuesto de alumbrado público y clasificada en el ítem VI), literal a) del artículo Sexto del Acuerdo No. 013 de 2009”.

(Destacado propio del texto original)

Frente a lo manifestado por la recurrente, la Sala observa que en el presente asunto los actos demandados se encuentran debidamente motivados, como pasa a exponerse.

Acorde como lo ha manifestado esta Corporación:

“En ese sentido, **la motivación del acto administrativo deberá comprender todas aquellas situaciones que dan origen a la actuación**, que se presentan durante ella y sobre las cuales necesariamente habrá de pronunciarse²⁸.²⁹”

(Destacado fuera del texto original)

Conforme lo ha señalado esta Sala, la motivación del acto debe comprender los elementos que dieron origen a la actuación y, en el caso *sub judice*, como se observa, la demandada dio a conocer las razones de la determinación del tributo como lo son la identificación del contribuyente, el periodo, la liquidación del impuesto, las circunstancias que hacen sujeto pasivo del impuesto a la demandante y los fundamentos jurídicos tenidos en cuenta; de allí que el acto liquidatorio se encuentre motivado.

Ahora, en cuanto al **acto previo a la determinación del tributo**, en casos similares esta Sala ha manifestado que en los impuestos en los cuales el contribuyente no tiene la obligación formal de declarar, no es aplicable el procedimiento de liquidación de aforo, pero la Autoridad Fiscal sí debe emitir un acto previo a la determinación del tributo, de tal forma

²⁸²⁸ *Ibidem*.

²⁹ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Magistrado ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ. Sentencia de veintiocho treinta (30) de agosto de dos mil diecisiete (2017). Radicado número 25000-23-37-000-2013-00032-01. No. interno 20778.

que el administrado pueda discutir los elementos de la obligación tributaria previo a su cobro y, en este sentido, se le garantice el debido proceso. Al respecto esta Corporación ha señalado:

"En un caso en el que el que se discutía si antes de liquidar oficialmente el tributo, la Administración debía expedir un emplazamiento para declarar, la Sala³⁰ precisó que cuando no exista la obligación de declarar, no es viable el procedimiento de aforo, porque éste supone la omisión de dicho deber formal. Al respecto, la Sala señaló:

*"Como se advierte, el artículo 8º del Acuerdo 023 de 2008 expresamente dispone que los sujetos pasivos, a quienes no se les factura el servicio, **no** están obligados a presentar declaración privada. En otras palabras, en Uribia no existe la obligación formal de declarar el impuesto de alumbrado público.*

*En esas condiciones, la Sala advierte que en el sub examine, contrario a lo sostenido por la demandante, no resulta procedente el **proceso de aforo**, toda vez que es un trámite particular dirigido contra quienes, estando obligados a presentar declaraciones tributarias, omitan su cumplimiento, por tanto, si en el ordenamiento local no está prevista la obligación de declarar el tributo, frente a éste, el proceso de aforo se torna improcedente³¹". (Se subraya).*

Por lo anterior, el municipio de Falán no estaba obligado a adelantar el procedimiento de aforo a que alude la sociedad demandante, que inicia con la expedición de un emplazamiento para declarar en el que la Administración invita al contribuyente a cumplir con el deber formal de declarar el impuesto y le advierte de las consecuencias de no hacerlo; continua con la imposición de la sanción por no declarar si dicho contribuyente no accede a cumplir con el deber formal, y termina con la expedición de la liquidación de aforo, que debe tener el mismo contenido de la liquidación de revisión.

(...)

Se advierte que en el acto administrativo referido la Administración consideró que la actora, por ser propietaria de cuatro estaciones o subestaciones de telefonía fija, acreditaba la calidad de sujeto activo del tributo y estaba gravada con una tarifa de cuatro SMMLV, por lo que le liquidó un impuesto de alumbrado público a cargo en la suma de \$303.226.743.

Al respecto, la Sala observa que el municipio demandado determinó que la sociedad actora era sujeto pasivo del tributo y el valor de la obligación tributaria a cargo, sin haber expedido un acto previo en el que se le hubiera dado la oportunidad de controvertir la calidad endilgada o los factores de cuantificación del tributo, violando el debido proceso y los derechos de defensa y de contradicción que le asisten.

De otro lado, a pesar de que en la demanda la actora manifestó que la Administración expidió un oficio de cobro persuasivo, tal documento no obra en el expediente y tampoco se puede inferir que en éste se haya discutido la

³⁰ CONSEJO DE ESTADO, Sala de lo Contencioso Administrativo. Sentencia 20633 del 12 de noviembre de 2015, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

³¹ En el mismo sentido la Sala, en sentencia del 4 de mayo de 2015, Exp. 20615, C.P. Jorge Octavio Ramírez, precisó: "Repárese que la liquidación de aforo es un acto administrativo que expide la administración para suplir la falta de declaración por parte del contribuyente siempre y cuando, esté obligado a hacerlo. Por sustracción de materia, si no hay obligación de declarar, no puede exigirse liquidación de aforo y, menos, para el caso, emplazamiento para declarar".

calidad de sujeto pasivo o la tarifa aplicable a la empresa, pues no es lo mismo invitar al contribuyente a que pague su obligación, a discutir su calidad de titular de la obligación tributaria³².

(Destacado propio del texto original)

En este orden de ideas, como lo ha precisado la jurisprudencia de esta Corporación, en casos como el presente, en los cuales el administrado no está obligado a presentar la declaración del impuesto al servicio de alumbrado público, se genera la violación al debido proceso si la Administración no emite un acto previo a la determinación de la obligación fiscal.

Lo anterior, dado que los elementos de la obligación tributaria como lo son la sujeción pasiva, la base gravable, el hecho gravado y la tarifa a aplicar en el impuesto al servicio de alumbrado público tiene una connotación especial para algunos contribuyentes en particular, como lo son las empresas de servicios públicos domiciliarios, a quienes se les liquida el tributo bajo unos presupuestos singulares que no son aplicables a los demás integrantes de la colectividad sujetos pasivos del tributo.

En efecto, tal como acontece en el caso bajo análisis, a Transelca S.A. E.S.P. no se le liquida el gravamen en el municipio de Dibulla como acontece con la generalidad de los sujetos pasivos del impuesto al servicio de alumbrado público, esto es, conforme al consumo mensual de energía eléctrica³³, el cual es un criterio objetivo que no requiere de una mayor determinación; sino que el precitado tributo le es liquidado a la demandante acorde con la capacidad instalada en la subestación de energía eléctrica³⁴; de allí que como mínimo se requiera un acto previo a fin de determinar en cada periodo la base gravable y los demás elementos de la obligación tributaria, so pena de la violación al debido proceso del administrado.

Ahora, en el presente caso, el municipio de Dibulla emitió la Liquidación Oficial del Impuesto de Alumbrado Público nro. 2011-0005, correspondiente a los periodos de abril de 2010 a junio de 2011, sin que mediara un acto previo a la determinación del tributo, lo que conforme a lo expuesto hizo que se le vulnerara el debido proceso a la demandante, circunstancia que conlleva a esta Sala a acceder a la pretensiones de la demandante y declarar la nulidad de los actos administrativos demandados.

³² CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Magistrado ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ. diez (10) de febrero de dos mil dieciséis (2016). Radicado nro. 73001-23-31-000-2012-00188-01. Nro. interno 20712.

³³ Artículo 5º del Acuerdo nro. 013 de 2009 del municipio de Dibulla.

³⁴ Artículo 6º del Acuerdo nro. 013 de 2009 del municipio de Dibulla.

En consecuencia, la Sala revocará la sentencia de 18 de agosto de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de la Guajira, que negó las pretensiones de la demanda y, en su lugar, declarará la nulidad de la Resolución nro. 2011-0005 de 28 de septiembre de 2011 y de su confirmatoria Resolución nro. 2012-001 de 25 de septiembre de 2012, emitidas por la Secretaría de Hacienda del municipio de Dibulla, por medio de las cuales fue liquidado el impuesto al servicio de alumbrado público a la sociedad demandante en relación con los periodos de abril de 2010 a junio de 2011.

A título de restablecimiento del derecho se ordenará al municipio devolver la suma de \$ 260.257.800 que Transelca S.A. E.S.P. pagó³⁵ al municipio de Dibulla por concepto del impuesto al servicio de alumbrado público por los periodos de abril de 2010 a junio de 2011.

Al momento de presentar la demanda, la actora solicitó el reintegro de las sumas pagadas³⁶. Al declararse la nulidad de los actos, se configura un pago de lo no debido; por ende, se tiene que el monto de \$260.257.800 cancelado por la demandante deberá ser devuelto por el municipio de Dibulla, para lo cual, como lo ha manifestado esta Sala, se ha de aplicar los artículos 187, 192 y 195 del CPACA, por cuanto el monto objeto de devolución se deriva de la ejecución de una sentencia.

Comoquiera que la demandante pagó el total \$260.257.800, sin que estuviera obligada a ello, la devolución a la actora procede en los siguientes términos:³⁷

a. La suma objeto de devolución, es decir, **\$260.257.800** debe ajustarse de conformidad con el índice de precios al consumidor en concordancia con el inciso final del artículo 187 del CPACA³⁸. De manera que el ajuste se hará aplicando la siguiente fórmula:

$$R = Rh \frac{\text{Índice final}}{\text{Índice inicial}}$$

En la que el valor ajustado (R) se determina multiplicando el valor histórico (Rh), que es el mayor valor pagado por el contribuyente, por el número que resulte de dividir el índice final de precios al consumidor certificado por el DANE, vigente en la fecha de ejecutoria de esta providencia, por el índice inicial, esto es, el vigente al momento de cada pago.

³⁵ Folios 140 a 144 c. p.

³⁶ Folio 3 c. p.

³⁷ En igual sentido se ha pronunciado la Sala en las sentencias de 12 de noviembre de 2015, expediente No. 21737, Consejero Ponente Jorge Octavio Ramírez Ramírez y de 25 de abril de 2016, expediente No. 21246, Consejero Ponente Martha Teresa Briceño de Valencia.

³⁸ El artículo 187 inciso final del C.P.A.C.A prevé que "Las condenas al pago o devolución de una cantidad líquida de dinero se ajustarán tomando como base el Índice de Precios al Consumidor."

b. En virtud de los artículos 192 inciso 3 y 195 numeral 4 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo³⁹, sobre el monto a devolver es decir **\$260.257.800, debidamente actualizado**, se causarán intereses de mora a una tasa equivalente al DTF, a partir de la ejecutoria de esta sentencia hasta la fecha del pago de la misma, que deberá realizarse en un plazo máximo de 10 meses⁴⁰. Vencido este término o el de los 5 días siguientes a la recepción de los recursos, que tiene la entidad demandada para pagar la condena⁴¹, lo que ocurra primero, sin que la entidad obligada hubiese realizado el pago, la suma adeudada causará intereses de mora a la tasa comercial⁴².

Finalmente, la Sala observa que el Tribunal condenó en **costas** y agencias en derecho a la actora por la suma del uno por ciento (1%) de las pretensiones de la demanda. La Sala revoca esta decisión dada la declaratoria de nulidad de los actos demandados.

De otra parte, la Sala no condena en costas en segunda instancia porque de acuerdo con el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), "*Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*"⁴³. Y, una vez revisado el expediente, se advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen la condena en costas en esta instancia.

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

³⁹ El artículo 192 inciso 3 del C.P.A.C.A dispone que "*Las cantidades líquidas reconocidas en providencias que impongan o liquiden una condena o que aprueben una conciliación devengarán intereses moratorios a partir de la ejecutoria de la respectiva sentencia o del auto, según lo previsto en este Código.*"

El artículo 195 numeral 4 del C.P.A.C.A señala que "*Las sumas de dinero reconocidas en providencias que impongan o liquiden una condena o que aprueben una conciliación, devengarán intereses moratorios a una tasa equivalente al DTF desde su ejecutoria. No obstante, una vez vencido el término de los diez (10) meses de que trata el inciso segundo del artículo 192 de este Código o el de los cinco (5) días establecidos en el numeral anterior, lo que ocurra primero, sin que la entidad obligada hubiese realizado el pago efectivo del crédito judicialmente reconocido, las cantidades líquidas adeudadas causarán un interés moratoria a la tasa comercial.*"

⁴⁰ El artículo 192 inciso 2 del C.P.A.C.A señala que "*Las condenas impuestas a entidades públicas consistentes en el pago o devolución de una suma de dinero serán cumplidas en un plazo máximo de diez (10) meses, contados a partir de la fecha de la ejecutoria de la sentencia. Para tal efecto, el beneficiario deberá presentar la solicitud de pago correspondiente a la entidad obligada.*"

⁴¹ El artículo 195 numeral 3 del C.P.A.C.A. dispone que "*La entidad obligada deberá realizar el pago efectivo de la condena al beneficiario, dentro de los cinco (5) días siguientes a la recepción de los recursos.*"

⁴² De conformidad con el artículo 192 inciso 5 del C.P.A.C.A se dejan de causar intereses de mora si pasados tres meses desde la ejecutoria de la providencia que imponga o liquide una condena los beneficiarios no han acudido ante la entidad responsable para hacerla efectiva. La causación de intereses cesa desde que vence el plazo en mención hasta cuando se presente la solicitud.

⁴³ Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria de la Magistrada Ponente. MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA del veinte cuatro (24) de julio de dos mil quince (2015), Radicado número: 25000-23-37-000-2012-00146-01, nro. Interno: 20485. Demandado: EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLIN E.S.P. Demandado: SSPD.

FALLA

PRIMERO: REVOCAR la sentencia de primera instancia de 18 de agosto de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de La Guajira, conforme lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: DECLARAR la nulidad de la Resolución nro. 2011-0005 de 28 de septiembre de 2011 y de su confirmatoria Resolución nro. 2012-001 de 25 de septiembre de 2012, emitidas por la Secretaría de Hacienda del municipio de Dibulla, por medio de las cuales fue liquidado el impuesto al servicio de alumbrado público a la sociedad demandante en relación con los periodos de abril de 2010 a junio de 2011.

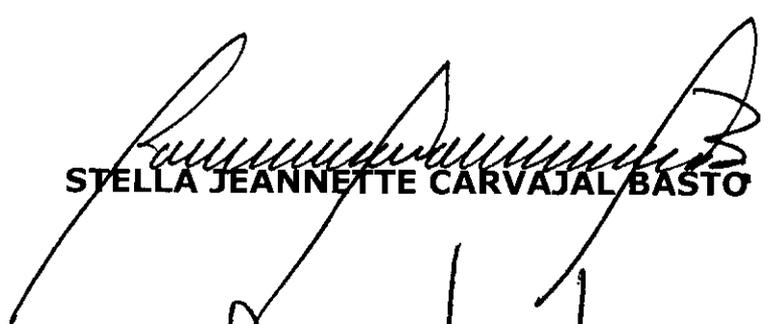
TERCERO: A título de restablecimiento del derecho **ORDENAR** a la demandada devolver a la demandante la suma de **\$260.257.800**, ajustada conforme con lo dispuesto en la parte motiva de esta sentencia. Dicha suma devengará intereses de mora en los términos fijados en la parte motiva de esta providencia.

CUARTO: No se condena en costas.

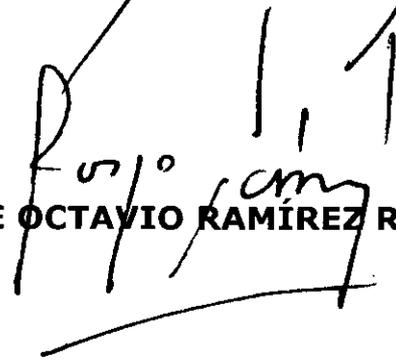
Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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


MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sección


STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO


JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ


JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

