



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE
CARVAJAL BASTO**

Bogotá D.C., catorce (14) de marzo de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 54001-23-33-000-2013-00343-01 (21957)
Demandante: ECOPETROL S.A.
Demandado: MUNICIPIO DE SAN JOSÉ DE CÚCUTA

Temas: Impuesto de Alumbrado Público. Enero de 2012 a marzo de 2013. Sujeción pasiva. Empresas de transporte de recursos no renovables. Oleoductos. Usuario de energía.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 19 de febrero de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, que negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas¹.

ANTECEDENTES

La Subsecretaría de Despacho Área Gestión de Rentas e Impuestos del municipio de San José de Cúcuta expidió las Resoluciones números 003 del 24 de enero, 032 del 14 de febrero, 068 del 30 de marzo, 077 del 17 de abril, 146 del 31 de mayo, 157 del 12 de junio, 198 del 18 de julio, 223 del 24 de

¹ Fl. 808 reverso.

agosto, 241 del 26 de septiembre, 273 del 29 de octubre, 303 del 29 de noviembre y 398 del 26 de diciembre del 2012, así como las Resoluciones números 011 del 30 de enero, 057 del 28 de febrero y 072 del 12 de marzo de 2013², mediante las cuales liquidó el impuesto de alumbrado público a la empresa ECOPETROL S.A., correspondientes a los meses de enero de 2012 a marzo de 2013, por un total de \$1.371.024.000³, por poseer oleoductos que atraviesan predios situados en su jurisdicción, conforme con lo dispuesto por el artículo 150 del Acuerdo 040 de 2010, en concordancia con el artículo 11 del Acuerdo 101 de 2002, declarado ajustado a la ley en sentencia del 11 de marzo del 2010, proferida por el Consejo de Estado.

Contra los actos administrativos señalados ECOPETROL S.A. interpuso sendos recursos de reconsideración⁴, los cuales fueron modificados parcialmente por el la Secretaría de Despacho Área Dirección de Hacienda del municipio de San José de Cúcuta, a través de las Resoluciones N° 168, 169, 170, 171, 172, 173, 174, 175, 176 del 23 de mayo de 2013, 181 del 27 de mayo de 2013, 341, 342 y 343 del 15 de julio de 2013, 581 del 18 de junio de 2013 y 582 del 28 de agosto de 2013, en el sentido de descontar lo pagado por la contribuyente por concepto de «*valor abonado por el recurrente y reconocido*»⁵, pagando como usuario, aplicando la tarifa general del artículo 5 del Acuerdo 101 de 2002, conforme con las facturas pagadas y anexadas.

² Fls. 29 a 33, 58 a 61, 85 a 88, 112 a 115, 139 a 143, 167 a 171, 195 a 199, 223 a 227, 251 a 255 y 279 a 283 c.p. 1; y 331 a 335, 359 a 362, 386 a 389 y 418 a 421 c.p.2.

³ Fl. 10 c.p.1

⁴ Fls. 52 a 56, 79 a 83, 106 a 110, 133 a 137, 161 a 165, 189 a 193, 217 a 221, 245 a 249 y 273 a 277 c.p. 1; y 302 a 306, 325 a 329, 353 a 357, 380 a 384, 413 a 417 y 444 a 448 c.p. 2.

⁵ 35 a 51, 62 a 78, 89 a 105, 116 a 132, 144 a 160, 172 a 188, 200 a 216, 228 a 244, 256 a 272, a 284 a 301 c.p. 1; y 308 a 324, 336 a 352, 363 a 379, 391 a 412 y 422 a 443 c.p.2.

LA DEMANDA

ECOPETROL S.A., en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011, formuló las siguientes pretensiones⁶:

*«3.1. **DECLARAR LA NULIDAD TOTAL** de cada una de las Resoluciones de Liquidación del Impuesto de Alumbrado Público de los periodos Enero 2012 hasta Marzo 2013, proferidas por el Subsecretario de Despacho Área Gestión de Recuperación de Cartera de la Alcaldía de San José de Cúcuta y de las Resoluciones por las cuales se admitió y resolvió el recurso de reconsideración interpuesto oportunamente por Ecopetrol S.A.*

[...]

*3.2. A título de restablecimiento **DECLARAR** que Ecopetrol S.A. ostentaba para los períodos citados la calidad de usuario y ha cumplido con el pago del impuesto del servicio de alumbrado público en esta calidad y que por tanto, es improcedente el cobro con base en la tarifa establecida en el artículo 11 del Acuerdo 101 de 2002 y el párrafo segundo del artículo 150 del Acuerdo 040 de 2010 en razón a la condición establecida por el Consejo de Estado en sentencia del 10 de marzo de 2011.*

*3.3. **RESTABLECER O RESTAURAR** el derecho conculcado a Ecopetrol S.A. y en consecuencia **ORDENAR** a la Alcaldía de Cúcuta la devolución total de los valores pagados en exceso por concepto de alumbrado público de los períodos fiscales correspondientes a los meses de Enero de 2012 a Marzo de 2013 debidamente actualizados o indexados.*

⁶ Fls. 4 a 7 c.p. 3

3.4 DECLARAR que es *INCONSTITUCIONAL*, por violar los principios consagrados constitucionalmente de igualdad ante las cargas públicas, equidad, justicia y progresividad y por superar con el recaudo, el cobro del impuesto de alumbrado público de forma mensual a las empresas cuyos oleoductos atraviesan predios situados en la jurisdicción rural o urbana del municipio de San José de Cúcuta con la tarifa equivalente a 160 S.M.L.M.V., cuando previamente se les ha cobrado en calidad de usuario y no se les presta el servicio.

3.5. CONDENAR en costas de este proceso a la Alcaldía Municipal de Cúcuta, Norte de Santander.

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 95 [numeral 9], 363 [inciso 1] de la Constitución Política.
- Artículo 150 [numeral 5 y 6] del Acuerdo 040 de 29 de diciembre de 2010, del Concejo Municipal de San José de Cúcuta.
- Artículo 9 [parágrafo 2] de la Resolución CREG 043 de 1995.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Señaló que en sentencia del 11 de marzo de 2010, la Sección Cuarta del Consejo de Estado condicionó la legalidad del artículo 11 del Acuerdo 101 de 2002 (*norma equivalente al parágrafo segundo del artículo 150 del Acuerdo 040 de 2010*), a que la empresa cuyo oleoducto atravesase predios situados en la jurisdicción del municipio de San José de Cúcuta se encuentre establecida en dicho municipio, y siempre y cuando el municipio no les liquide el impuesto en calidad de usuarios, por lo que es improcedente el cobro del impuesto de alumbrado público.

Al efecto, destacó que en los actos demandados se omite la aplicación de dicha legalidad condicionada, en especial frente a la improcedencia del cobro del impuesto de alumbrado, cuando la administración lo ha efectuado en calidad de **usuario**, conjuntamente con el consumo mensual de energía eléctrica.

Manifestó que durante los periodos de enero de 2012 a marzo de 2013, el municipio de Cúcuta, a través de la empresa Centrales Eléctricas de Norte de Santander -CENS-, liquidó el impuesto de alumbrado público en las facturas contentivas del cobro del servicio de energía eléctrica domiciliaria en su condición de usuario, las cuales pagó mes a mes.

Expresó que la obligación impuesta en los actos cuestionados, sin tener en cuenta que ya pagó por su condición de usuario del servicio, no consulta la capacidad contributiva de la empresa, y aparece violación directa de los principios de justicia, equidad y progresividad, conforme lo disponen los artículos 95-5 y 363 de la Constitución Política.

Indicó que las pruebas aportadas al proceso administrativo dan cuenta de que ECOPETROL S.A. cuenta con un **oleoducto** que pasa por la zona rural del municipio de Cúcuta, en donde no se presta el servicio de alumbrado público, máxime cuando su ubicación es subterránea, razón por lo cual no se considera sujeto pasivo del tributo, ni siquiera de manera potencial, como lo exige la jurisprudencia. Agregó que no se evidencia la presencia de infraestructura para la prestación del servicio de alumbrado público.

Adujo que de acuerdo con el artículo 9 de la Resolución CREG 043 de 1995, los municipios no pueden recuperar más de los usuarios que lo que se paga por el servicio, incluyendo expansión y mantenimiento, mandato desconocido

en este caso, en razón a que el municipio demandado liquida el impuesto de alumbrado público con una tarifa fija, sin hacer referencia a los costos incurridos en la prestación del servicio, lo que implica un desconocimiento al principio de proporcionalidad que rige los tributos.

OPOSICIÓN

El **Municipio de San José de Cúcuta** se opuso a las pretensiones de la demanda, por los motivos que se resumen a continuación⁷:

Sostuvo que los actos cuestionados fueron expedidos en uso de sus facultades legales y constitucionales, conforme con lo dispuesto por el Acuerdo 040 de 2010 (Estatuto de Rentas), el cual se encuentra vigente y atiende a la «realidad de gravar con el impuesto de alumbrado público a las empresas que tienen oleoductos que usufructúan el espacio público en la jurisdicción del municipio de Cúcuta».

Afirmó que las obligaciones tributarias a cargo de la demandante nacen de la facultad impositiva con la que cuentan los municipios.

AUDIENCIA INICIAL

El 18 de julio de 2014 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011⁸. En dicha diligencia, se precisó que no se presentaron irregularidades procesales, nulidades y no se propusieron excepciones previas ni se solicitaron medidas cautelares, por lo cual, al encontrarse saneado el proceso, se decretaron las pruebas pertinentes y se

⁷ Fls. 635 a 637 c.p. 3

⁸ Fls. 664 a 670 c.p. 3

dio traslado a las partes para alegar de conclusión. El litigio se concretó en establecer la legalidad de los actos administrativos acusados.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Norte de Santander negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la demandante, con fundamento en las consideraciones que se resumen a continuación⁹:

Indicó que el servicio de alumbrado público se presta a lo largo de los lugares por donde atraviesan oleoductos de propiedad de Ecopetrol S.A., dentro de la jurisdicción del municipio de Cúcuta, por lo cual se acreditó la sujeción pasiva establecida en los actos demandados.

Señaló que la actora no demostró la alegada desproporción entre el esquema tarifario del tributo en mención, y los costos de mantenimiento del servicio, a efecto de determinar si el municipio se está excediendo en su cobro, así como tampoco probó que no se consultara su capacidad económica al momento de liquidar el gravamen a su cargo.

Afirmó que en el caso no se presentó una doble tributación por la condición de usuario del servicio, por cuanto en las resoluciones que resolvieron los recursos de reconsideración frente a las liquidaciones oficiales del impuesto de alumbrado público, la entidad demandada descontó lo cobrado por Centrales Eléctricas de Norte de Santander (CENS), a través de las facturas de energía eléctrica expedidas a nombre de Ecopetrol S.A.

⁹ Fls. 795 a 808 c.p. 3

Por último, condenó en costas a la parte demandante, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

RECURSO DE APELACIÓN

La sociedad demandante, inconforme con la decisión de primera instancia, interpuso recurso de apelación, con fundamento en lo siguiente¹⁰:

Indicó que el material probatorio allegado al expediente da cuenta de que en la zona rural por donde se encuentra ubicado el oleoducto «caño limón Coveñas» en el municipio de Cúcuta, durante los periodos en discusión, no existía ninguna infraestructura para la prestación del -servicio de alumbrado público, teniendo en cuenta, por lo demás, que el trayecto del oleoducto es subterráneo.

Destacó que el ente demandado omitió aplicar la legalidad condicionada establecida por el Consejo de Estado en sentencia del 11 de marzo de 2010 (*frente al art. 11 del Acuerdo 101 de 2002*), respecto del parágrafo segundo del artículo 150 del Acuerdo 040 de 2010, -normas que son invocadas en los actos acusados-, puesto que previo a proferir los actos liquidatorios del impuesto de alumbrado público, debió verificar que Ecopetrol S.A., en calidad de usuario, había pagado las facturas del servicio de energía eléctrica remitidas por CENS, conforme está demostrado en el proceso.

Al efecto, resaltó que de acuerdo con la sentencia en mención, no es procedente que el municipio de Cúcuta cobre el impuesto de alumbrado público a las empresas cuyos oleoductos atraviesen predios situados en su

¹⁰ Fls. 813 a 834 c.p. 3

jurisdicción rural o urbana, cuando se les haya liquidado el impuesto en calidad de «usuarios», al tenor del artículo 5º del Acuerdo 101 de 2002.

Adujo que los periodos cuestionados en los cuales el ente territorial cobró bajo el concepto de «usuario», quedan consolidados bajo esa categoría y no es procedente que por el mismo concepto se generen nuevos cobros.

Afirmó que la administración municipal, a través de la empresa CENS, ha liquidado y cobrado el impuesto de alumbrado público a Ecopetrol S.A., como «usuario», por lo que desde que se estableció este tributo lo pagó mes a mes, junto con el valor determinado por el consumo de energía eléctrica domiciliaria.

Destacó que los cobros efectuados por el municipio de Cúcuta a través de las liquidaciones oficiales demandadas no consultan la capacidad contributiva de la empresa, ni los principios de justicia, equidad y progresividad que rigen el sistema tributario, consagrados en los artículos 95 [numeral 9] y 363 de la Constitución Política.

Reiteró que poseer oleoductos en la jurisdicción del ente demandado, no lo hace usuario potencial del servicio de alumbrado público, ni demuestra que sea receptor del servicio de energía eléctrica domiciliaria.

Expresó que, a su juicio, está demostrado que lo recaudado por el municipio por concepto del impuesto de alumbrado público supera lo requerido para la prestación del servicio, mantenimiento y obras de expansión, como se aprecia de los certificados expedidos por Centrales Eléctricas de Norte de Santander (CENS), en los cuales consta que esa empresa traslada al

municipio los excedentes resultantes de descontar los costos en que incurre para desarrollar dicha actividad.

Por último, solicitó que se revoque la condena en costas, por cuanto no desplegó ninguna conducta temeraria, sino que su actuar ha sido acorde con la ley, en procura de defender los intereses de la empresa que representa.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte **demandante** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación y la parte **demandada** no presentó alegatos de conclusión.

El **Ministerio Público** consideró que la sentencia apelada se debe revocar y, en su lugar, declarar la ilegalidad de los actos acusados¹¹.

Al efecto señaló que en el caso se debe aplicar, de oficio, la excepción de ilegalidad, por cuanto el Acuerdo 040 de 2010, que sirvió como sustento de los actos administrativos demandados, al establecer la tarifa para el cobro del impuesto de alumbrado público, desconoció lo dispuesto por el artículo 338 [inciso 2] de la Constitución Política y la Resolución CREG 043 de 1995, ya que el municipio de Cúcuta recaudó más de los usuarios de lo requerido para efectos de costos de mantenimiento y expansión del servicio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Decide la Sala sobre la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales la Administración Municipal de San José de Cúcuta liquidó el

¹¹ Fls. 907 a 910 c.p. 3

impuesto por el servicio de alumbrado público a la sociedad actora, respecto de los meses de enero a diciembre de 2012 y enero a marzo de 2013.

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala establecer si ECOPETROL S.A. debe pagar el impuesto de alumbrado público en el municipio de Cúcuta estando demostrado que cumplió con la obligación sustancial bajo las condiciones impuestas por la normativa tributaria territorial para pagar el referido tributo como «usuario» del servicio de energía eléctrica. De no prosperar el anterior cargo, la Sala se pronunciará sobre los demás argumentos esgrimidos en la alzada.

A juicio de la apelante, mediante los actos acusados la administración desconoció la condición establecida por el Consejo de Estado en la sentencia del 11 de marzo de 2010¹², respecto de la legalidad del artículo 11 del Acuerdo 101 de 2002, subrogado por el parágrafo 2º del artículo 150 del Acuerdo 040 de 2010¹³, conforme con la cual es improcedente gravar con el impuesto de alumbrado público a las empresas cuyos oleoductos atraviesan predios situados en la jurisdicción rural o urbana del municipio de Cúcuta, cuando previamente se les liquidó el impuesto en calidad de «usuarios».

Sujeción pasiva del impuesto de Alumbrado Público de las empresas dedicadas al transporte de hidrocarburos.

¹² Exp. 16667, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹³ Normas con idéntico contenido. Acuerdo 101 de 2002 -*“ARTICULO DECIMO PRIMERO: Las empresas cuyos oleoductos atraviesen predios situados en la jurisdicción rural o urbana del Municipio de San José de Cúcuta, pagarán un impuesto fijo mensual equivalente a ciento sesenta (160) salarios mínimos legales mensuales vigentes.”* Acuerdo 040 de 2010 - Artículo 150, Parágrafo Segundo. *“Las empresas cuyos oleoductos atraviesen predios situados en la jurisdicción rural o urbana del Municipio de San José de Cúcuta, pagarán un impuesto fijo mensual equivalente a ciento sesenta (160) salarios mínimos legales mensuales vigentes.”*

De acuerdo con los artículos 287, 300-4 y 313-4 de la Constitución Política, las entidades territoriales gozan de autonomía para gestionar sus intereses, dentro de los límites de la Constitución y la ley y, en virtud de esa autonomía, tanto las asambleas departamentales como los concejos municipales pueden decretar tributos y gastos locales¹⁴.

En lo relativo al **impuesto de Alumbrado Público**, es preciso recordar que el artículo 1º de la Ley 97 de 1913¹⁵ autorizó al Concejo de Bogotá para crear y organizar el cobro de dicho impuesto, facultad que se hizo extensiva a los demás órganos de representación popular del orden municipal, mediante el artículo 1º de la Ley 84 de 1915¹⁶.

Las referidas leyes 97 de 1913 y 84 de 1915, facultaron a los municipios para definir los demás elementos del tributo, siempre que estos guarden relación con el servicio que es objeto de imposición y, en consecuencia, con el hecho gravable señalado.

¹⁴ Ver entre otras, sentencias de 9 de julio de 2009, Exp. 16544, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, de 22 de marzo de 2012, Exp.18842, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, de 29 de octubre de 2014, Exp. 19514, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, de 12 de diciembre de 2014. Exp. 19037, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, de 24 de noviembre de 2016 Exp. 21120 y de 17 de julio de 2017, Exp. 20302, C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁵ "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*. (...)". (Se subraya).

¹⁶ "Artículo 1º Los Concejos Municipales tendrán las siguientes atribuciones, además de las que les confiere el artículo 169 de la Ley 4 de 1913. a) *Las que le fueron conferidas al Municipio de Bogotá por el artículo 1 de la Ley 97 de 1913, excepto la de que trata el inciso b) del mismo artículo, siempre que las Asambleas Departamentales los hayan concedido o les concedan en lo sucesivo dichas atribuciones*". (Se subraya).

Si bien las citadas leyes 97 de 1913 y 84 de 1915 no definieron lo que se entiende por «*alumbrado público*», tal concepto fue desarrollado por la Comisión de Regulación de Energía y Gas – CREG y por el Gobierno Nacional¹⁷.

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 servicio*¹⁸».

Violación de los principios de legalidad y equidad

En el sub examine, la demandante sostiene que por el servicio público domiciliario de energía eléctrica, el municipio de Cúcuta, a través de la empresa CENS (Centrales Eléctricas de Norte de Santander) liquidó el impuesto de alumbrado público, conforme con la tarifa prevista para esos usuarios, que pagó oportunamente, por lo que se entiende satisfecha la obligación en su condición de usuario.

Cuestiona el hecho de que se le imponga el deber de tributar dos veces por el impuesto de alumbrado público: una por su condición de usuario del servicio público domiciliario de energía eléctrica y otra por su condición de propietaria de oleoductos, todo lo cual implica la transgresión de los

¹⁷ Resolución CREG 043 de 1995, Decreto 2424 de 1996 y posteriormente en la Resolución CREG 123 de 2011.

¹⁸ Sentencia del 11 de marzo de 2010, Exp. 16667 C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

principios de justicia y equidad establecidos en los artículos 95-9 y 363 de la Constitución.

En síntesis, la actora alega que se le considera sujeto pasivo del impuesto de alumbrado público por su condición de usuario, y por poseer oleoductos que atraviesan la zona rural del municipio de Cúcuta, lo que implica el desconocimiento de lo dispuesto por esta Corporación en la sentencia del 11 de marzo de 2010, Expediente 16667¹⁹, que condicionó el cobro del gravamen a que no se hubiera liquidado el impuesto en calidad de usuario del servicio²⁰.

Por su parte, el municipio señala que sí se debe cobrar el referido tributo a la actora, en razón a que por poseer oleoductos en ese territorio, debe ser considerada como usuario potencial del servicio, conforme con la normativa local (Acuerdo 040 de 2010).

Al respecto, es importante precisar que en la citada providencia del 11 de marzo de 2010, la Sala dispuso expresamente en la parte resolutive la legalidad del acto acusado, esto es, gravar con el impuesto de alumbrado público a las empresas cuyos oleoductos atraviesen predios situados en la jurisdicción rural o urbana del municipio de San José de Cúcuta que se encuentren establecidas en dicha jurisdicción (aspecto no controvertido),

¹⁹ C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

²⁰ “**DECLÁRASE** ajustado a la Constitución y a la Ley el artículo 11 del Acuerdo 101 de 2002 proferido por el Concejo Municipal de San José de Cúcuta, en el entendido que grava con el impuesto de alumbrado público a las empresas cuyos oleoductos atraviesen predios situados en la jurisdicción rural o urbana del Municipio de San José de Cúcuta, que se encuentren establecidas en dicha jurisdicción y **siempre y cuando el Municipio no les liquide el impuesto en calidad de “usuarios”** al tenor del artículo quinto del Acuerdo 101 de 2002. (**ARTÍCULO QUINTO. SUJETO PASIVO. Serán todos los usuarios del servicio de energía eléctrica del municipio de San José de Cúcuta**) – (Resaltado fuera de texto)

siempre y cuando el municipio no les liquide el impuesto en calidad de “usuarios” del servicio de energía eléctrica.

Lo anterior, además en concordancia con el criterio expuesto por la Sala²¹, que ahora se reitera, en cuanto a que en los eventos de *“facturación del servicio de energía eléctrica como usuario regulado, se impondría la carga adicional de declarar y pagar el tributo por una condición diferente, lo cual transgrede los principios de equidad, progresividad y legalidad del tributo”*.

Ahora bien, en el caso, el artículo 150 del Acuerdo 040 de 2010 (Estatuto Tributario de Cúcuta), al señalar los elementos del impuesto de alumbrado público en su jurisdicción, dispuso como sujetos pasivos a *«todos los usuarios de energía eléctrica ubicados en el municipio»*; el hecho generador lo constituye *«la prestación del servicio de alumbrado público a cargo de concesionarios o empresas que presten el servicio»*; y, la base gravable compuesta *«por el valor facturado a los usuarios por concepto de **consumo de energía eléctrica**»*.

A su vez, fijó tarifas diferenciales de acuerdo a las condiciones de los usuarios como residenciales, industriales, comerciales u oficiales, estratificadas, las cuales se debían liquidar directamente a través de las empresas de servicios públicos domiciliarios que presten el servicio de energía eléctrica (artículo 151 ib.), esto es, por medio de la respectiva facturación.

Como lo ha precisado la Corte Constitucional, el **principio de equidad tributaria es la manifestación del derecho fundamental de igualdad en**

²¹ Sentencias del 13 de septiembre de 2017, Exp. 20886, C.P. (E), Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto, y del 25 de octubre de 2017 Exp. 20892, C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto.

materia fiscal²². Para la Corte, « (...) el principio de igualdad constituye un claro límite formal y material del poder tributario estatal y, por consiguiente las reglas que en él se inspiran se orientan decididamente a poner coto a la arbitrariedad y la desmesura. No se trata de establecer una igualdad aritmética. La tributación tiene que reparar en las diferencias de renta y riqueza existentes en la sociedad, de modo que el deber fiscal, expresión de la solidaridad social, tome en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos y grupos y, conforme a ella, determine la carga fiscal, la que ha de asignar con criterios de progresividad, a fin de alcanzar grados cada vez mayores de redistribución del ingreso nacional²³».

En ese orden, la normativa referida consulta el principio de equidad al otorgar un trato similar a los usuarios regulados del servicio público de energía eléctrica y establecer tarifas diferenciales, que son un parámetro válido para establecer la capacidad contributiva de los contribuyentes²⁴.

Lo anterior se precisó en las sentencias que se reiteran²⁵, en las cuales se concluyó que:

«...el Distrito Especial de Barranquilla no reparó en el hecho de que la demandante también es un usuario regulado del servicio público domiciliario de energía eléctrica y que, por lo mismo, paga el impuesto de alumbrado público en consideración a su propio consumo.

Por lo tanto, no era pertinente que, al imponer la sanción, eludiera el hecho de que la demandante pagó el impuesto de

²² Sentencia C-032 de 2005.

²³ Sentencia C-183 de 1998.

²⁴ Se reitera la sentencia del 10 de abril de 2014, Exp. 20462, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

²⁵ Sentencias del 13 de septiembre de 2017, Exp. 20886, C.P. (E), Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto, y del 25 de octubre de 2017 Exp. 20892, C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto.

alumbrado público a las tarifas previstas para los usuarios regulados del servicio de energía eléctrica, y que para demostrárselo, le adjuntó las declaraciones que presentó como responsable del recaudo del tributo a cargo de terceros.

[...]

El Decreto 180 de 2010 permite que la obligación sustancial se satisfaga mediante el pago del impuesto de alumbrado público liquidado en la factura del servicio público. Si las empresas de servicios públicos domiciliarios pagan el impuesto en esas facturas, no hay lugar a considerar que se ha incumplido la obligación sustancial». (Se subraya).

En el caso concreto, la Sala encuentra probados los siguientes hechos:

- Que la demandante es una empresa de exploración, explotación, refinación, transporte, almacenamiento, distribución y comercialización de hidrocarburos, cuyo domicilio principal es la ciudad de Bogotá²⁶, pero que de acuerdo con el trámite en vía administrativa y judicial, la apoderada de Ecopetrol S.A. informó como dirección de notificaciones las instalaciones de la empresa ubicadas en «*Redoma de San Mateo, Autopista Internacional, Cúcuta Norte de Santander*²⁷» razón por la cual es un usuario regulado del servicio de energía eléctrica en esa jurisdicción y, por ende, contribuyente del impuesto de alumbrado público [numeral 2 del artículo 150 del Acuerdo 040 de 2010].
- La actora tributa por el impuesto de alumbrado público como «**usuario**» regulado del servicio de energía eléctrica, por contar con instalaciones en la jurisdicción del municipio de Cúcuta [numeral 7 del

²⁶ Conforme con el certificado de existencia y representación legal (Fls. 557 a 576 c.p. 2)

²⁷ Como se verificó, tanto en los recursos de reconsideración interpuestos en vía administrativa, como en la demandada y el recurso de apelación (Fls. 27 c.p. 1 y 834 c.p. 3)

artículo 150 lb.], a través de las facturas emitidas por CENS, de los periodos entre enero de 2012 a marzo de 2013²⁸.

- En el expediente está demostrado y es un hecho no controvertido, que la actora pagó las facturas expedidas por el municipio de San José de Cúcuta, por intermedio de CENS -empresa que presta el servicio de energía eléctrica en su jurisdicción- y recauda el impuesto de alumbrado público a los usuarios²⁹.

- Posteriormente, la Alcaldía Municipal de San José de Cúcuta expidió las Resoluciones N° 003 del 24 de enero, 032 del 14 de febrero, 068 del 30 de marzo, 077 del 17 de abril, 146 del 31 de mayo, 157 del 12 de junio, 198 del 18 de julio, 223 del 24 de agosto, 241 del 26 de septiembre, 273 del 29 de octubre, 303 del 29 de noviembre y 398 del 26 de diciembre del 2012, 011 del 30 de enero, 057 del 28 de febrero y 072 del 12 de marzo de 2013³⁰, mediante las cuales liquidó el impuesto de alumbrado público a la empresa ECOPETROL S.A., por los mismos periodos de enero de 2012 a marzo de 2013, por poseer oleoductos que atraviesan predios situados en su jurisdicción, conforme con lo dispuesto por los artículos 11 del Acuerdo 101 de 2002 y 150 del Acuerdo 040 de 2010.

En esas condiciones, la Sala considera que la administración no podía liquidar y cobrar el impuesto de alumbrado público a la empresa

²⁸ Según facturas aportadas por Ecopetrol con los recursos de reconsideración - Fls. 52 a 56, 79 a 83, 106 a 110, 133 a 137, 161 a 165, 189 a 193, 217 a 221, 245 a 249 y 273 a 277 c.p. 1; y 302 a 306, 325 a 329, 353 a 357, 380 a 384, 413 a 417 y 444 a 448 c.p. 2.

²⁹ Resoluciones que resuelven los recursos de reconsideración – Fls. 35 a 51, 62 a 78, 89 a 105, 116 a 132, 144 a 160, 172 a 188, 200 a 216, 228 a 244, 256 a 272, a 284 a 301 c.p. 1; y 308 a 324, 336 a 352, 363 a 379, 391 a 412 y 422 a 443 c.p.2.

³⁰ Fls. 29 a 33, 58 a 61, 85 a 88, 112 a 115, 139 a 143, 167 a 171, 195 a 199, 223 a 227, 251 a 255 y 279 a 283 c.p. 1; y 331 a 335, 359 a 362, 386 a 389 y 418 a 421 c.p.2.

demandante, bajo la condición de propietario de oleoductos, por cuanto esta pagó el tributo que le asistía como usuario regulado del servicio de alumbrado público (*hecho no discutido*), lo cual quedó registrado en las facturas del servicio, con lo cual cumplió el deber sustancial.

Una posición contraria implica el doble pago del tributo, pues además del pago que la empresa realizó con la facturación del servicio de energía eléctrica como usuario regulado, se impondría la carga adicional de pagar el tributo por una condición diferente, lo cual transgrede los principios de legalidad, equidad y progresividad del tributo.

Por lo expuesto, la Sala se releva del estudio de los demás cargos de la apelación, revocará la sentencia del 19 de febrero de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander y, en su lugar, declarará la nulidad de los actos administrativos demandados. Como restablecimiento del derecho, declarará que la empresa no está obligada a pagar suma alguna por concepto del impuesto de alumbrado público de los periodos enero de 2012 a marzo de 2013, determinado en los actos que se anulan.

Finalmente, se observa que la condena en costas fue apelada por la demandante. Con fundamento en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso³¹, la Sala no condenará en costas en ambas instancias, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

³¹C.G.P. «Art. 365. *Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».*

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

FALLA

1. REVOCAR la sentencia del 19 de febrero de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander. En su lugar, se dispone:

- 1) **ANULAR** las Liquidaciones Oficiales N° 003 del 24 de enero, 032 del 14 de febrero, 068 del 30 de marzo, 077 del 17 de abril, 146 del 31 de mayo, 157 del 12 de junio, 198 del 18 de julio, 223 del 24 de agosto, 241 del 26 de septiembre, 273 del 29 de octubre, 303 del 29 de noviembre y 398 del 26 de diciembre del 2012, y las N° 011 del 30 de enero, 057 del 28 de febrero y 072 del 12 de marzo de 2013, y sus confirmatorias, las Resoluciones N° 168, 169, 170, 171, 172, 173, 174, 175, 176 del 23 de mayo de 2013, 181 del 27 de mayo de 2013, 341, 342 y 343 del 15 de julio de 2013, 581 del 18 de junio de 2013 y 582 del 28 de agosto de 2013, proferidas por la Subsecretaría de Despacho Área Gestión de Rentas e Impuestos y la Secretaría de Despacho Área Dirección de Hacienda del municipio de San José de Cúcuta.
- 2) A título de restablecimiento del derecho **DECLARAR** que la demandante no está obligada a pagar el impuesto de alumbrado público de los periodos enero de 2012 a marzo de 2013, determinado en los actos anulados en el numeral anterior.

2. NEGAR las demás pretensiones de la demanda

3. Sin condena en costas en ambas instancias.

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

La presente providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
BASTO**

Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL

**MILTON CHAVES GARCÍA
RAMÍREZ**

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ