



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá, D.C., dos (2) de noviembre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 13001-23-33-000-2016-00026-01 [26036]
Demandante: TRANSELCA SA ESP
Demandado: MUNICIPIO DE SANTA CATALINA (BOLÍVAR)

Temas: Impuesto de alumbrado público. Septiembre de 2010 a enero de 2015. Sujeto pasivo, acto previo, devolución y costas

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el municipio de Santa Catalina¹, contra la sentencia del 14 de mayo de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar, que resolvió²:

«**PRIMERO: DECLARAR** la nulidad de las Liquidaciones Oficiales de Alumbrado Público Nos. 2015-0001 y 2015-002, y su confirmatoria, Resolución 2015-0003, expedidas por la Secretaría de Hacienda del municipio de Santa Catalina, mediante las cuales se determinó el impuesto de alumbrado público a cargo de la sociedad TRANSELCA S.A., por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: DECLARAR que la sociedad TRANSELCA S.A. no tiene la obligación de pagar impuesto al alumbrado público en el período comprendido entre enero del año 2010 a enero de 2015 en el Municipio de Santa Catalina.

TERCERO: ORDENAR al municipio de Santa Catalina devolver la suma de doscientos noventa y siete millones quinientos sesenta y tres mil pesos M.L. (\$297.563.000) y la suma de seis millones cuatrocientos cuarenta y tres mil quinientos pesos (\$6.443.500) a la sociedad TRANSELCA S.A. pagada por dicha sociedad por concepto de impuesto al alumbrado público en el municipio de Santa Catalina, debidamente indexada.

CUARTO: CONDENAR en costas a la parte demandada; liquídense por la Secretaría General de esta Corporación conforme lo dispuesto en el artículo 366 del C.G.P., incluyéndose en dicha liquidación las agencias en derecho, según lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia».

ANTECEDENTES

El Secretario de Hacienda del municipio de Santa Catalina profirió las Liquidaciones Oficiales nros. 2015-0001 y 2015-0002 del 13 de febrero de 2015, mediante las cuales

¹ Índice 2 de SAMAI. ED_MEMORIALR_05APELACION00026(.PDF) NroActua 2.

² Índice 2 de SAMAI. ED_SENTENCIA_02SENTNULRESTTRANSEL(.PDF) NroActua 2.



liquidó el impuesto de alumbrado público a TRANSELCA SA ESP (en adelante, Transelca), por los períodos de enero de 2010 a diciembre de 2014, y enero de 2015, en las sumas de \$338.736.000 y de \$6.443.500, respectivamente³. Actos contra los cuales se interpuso recurso de reconsideración.

Por medio de la Resolución nro. 2015-0003 del 11 de septiembre de 2015 el citado funcionario decidió los recursos de reconsideración en el sentido de: (i) modificar el valor a pagar por el mencionado impuesto, períodos de septiembre de 2010 a diciembre de 2014 en la suma de \$297.536.000 y (ii) confirmar la suma de \$6.443.500 por el período de enero de 2015⁴.

DEMANDA

La parte demandante, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011 (en adelante, CPACA), formuló las siguientes pretensiones⁵:

«1. Que se declaren que son nulas en su totalidad las Liquidaciones Oficiales de Alumbrado Público No. 2015-0001 y 2015-002, expedidas por la Secretaría de Hacienda del municipio de Santa Catalina, mediante las cuales este Municipio determinó el impuesto de alumbrado público a cargo de la sociedad que represento, por los períodos de septiembre de 2010 a diciembre de 2014 por un valor de \$297.536.000 incluyendo intereses moratorios y por el mes de enero de 2015 por un valor de \$6.443.500 incluyendo intereses moratorios.

2. Que se declare nula en su totalidad la Resolución 2015-0003 que decide el Recurso de Reconsideración, expedida por la Secretaría de Hacienda del municipio de Santa Catalina, por la cual se decide el recurso de reconsideración interpuesto contra las liquidaciones oficiales del impuesto de alumbrado público correspondiente a los períodos de septiembre de 2010 a enero de 2015, negando la procedencia de los recursos.

3. Que como consecuencia de la prosperidad de cualesquiera de las peticiones anteriores, se restablezca el derecho a la sociedad TRANSELCA S.A. E.S.P., mediante sentencia en la que se declare que esta no tiene obligación alguna a su cargo y en beneficio del municipio de Santa Catalina, Bolívar, por concepto del tributo de alumbrado público causado por las vigencias fiscales de los períodos gravables septiembre de 2010 a enero de 2015 que, consecuentemente, se ordene devolver a TRANSELCA la suma de doscientos noventa y siete millones quinientos sesenta y tres mil pesos M.L. (\$297.563.000) que esta pagó, junto con intereses y/o indexación, ordenando dar aplicación, en lo que sea el caso, a los artículos 192 y 195 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo 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 Santa Catalina 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.

5. Que en cualquier evento que TRANSELCA haya efectuado o efectúe, voluntariamente o en virtud de procesos de cobro coactivo o por otra causa, pagos totales o parciales de las obligaciones contenidas en los actos demandados y/o que haya sufrido embargo de bienes o recursos por esta misma causa, y si estos actos son declarados total o parcialmente nulos y/o son reformados o se ordene reformarlos, se ordene al municipio de Santa Catalina y/o a quien haya recibido los pagos o recursos a nombre de este, devolver y/o desembargarle a TRANSELCA dichos recursos o bienes, junto con intereses y/o indexación, ordenando dar

³ Índice 2 de SAMAI. ED_CUADERNOP_01CUADERNOPRINCIPAL(.PDF) NroActua 2, págs. 56 a 59 y 60 a 61.

⁴ Índice 2 de SAMAI. ED_CUADERNOP_01CUADERNOPRINCIPAL(.PDF) NroActua 2, págs. 85 a 103.

⁵ Índice 2 de SAMAI. ED_CUADERNOP_01CUADERNOPRINCIPAL(.PDF) NroActua 2, págs. 1 a 3.



aplicación, en lo que sea del caso, a los artículos 187, 189 y 192 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, respecto a lo que en ellos se dispone para la ejecución de la sentencia que se dicte.

6. Que en caso que prospere cualquiera de las pretensiones anteriores, y de conformidad con los resultados del proceso, se condene en costas al municipio de Santa Catalina 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, según lo previsto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 1, 13 inciso 1, 29, 95 num. 9, 150 num. 12, 313 num. 4, 338 y 363 de la Constitución Política (CP)
- Artículo 1 literal d) de la Ley 97 de 1913
- Artículo 32 num. 7 de la Ley 136 de 1994
- Artículos 14 nums. 14.20 y 14.21, y 18 de la Ley 142 de 1994
- Artículo 59 de la Ley 788 de 2002
- Artículo 66 de la Ley 383 de 1997
- Artículos 712, 715, 717, 719 y 730 num. 4 del Estatuto Tributario (ET)
- Artículos 2, 42 y 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA)
- Artículo 9 del Decreto 2424 de 2006
- Artículo 9 parágrafo 2 de la Resolución 43 de 1995 de la CREG

Como concepto de la violación, expuso:

Violación al principio de legalidad del tributo por no ostentar la calidad de sujeto pasivo del impuesto de alumbrado público. El municipio de Santa Catalina con fundamento en el artículo 4 (sujetos pasivos) y literal b del artículo 5 (tarifa) del Acuerdo 02 de 2010, liquidó el tributo a Transelca, por el hecho de ser propietaria o usufructuaria de líneas de transmisión de energía, sin tener sede o establecimiento en esa jurisdicción, en consideración a la naturaleza del beneficio directo o indirecto del servicio, tal como lo ha precisado la jurisprudencia⁶.

Violación al debido proceso por motivación insuficiente. La administración gravó con el impuesto de alumbrado público a Transelca por ser propietaria de antenas de comunicación ubicadas en su jurisdicción, lo que no es cierto.

Además, se desconoce la base gravable que se tuvo en cuenta para liquidar el tributo, en tanto que el acuerdo que lo reglamenta no fue publicado en la página web de la entidad, tampoco se remitió.

La entidad territorial omitió observar lo previsto en los artículos 66 de la Ley 383 de 1997 y 59 de la Ley 788 de 2002, que establecen que a los municipios en sus actuaciones tributarias les corresponde aplicar el procedimiento indicado en el Estatuto Tributario Nacional (arts. 555 a 869), para el caso, un acto previo a la expedición de la liquidación oficial, el cual se echa de menos.

⁶ Sentencias del 11 de marzo de 2010, exp. 16667, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, del 24 de octubre de 2013, exp. 18685 y del 19 de febrero de 2015, exp. 19546, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.



Violación al principio de imparcialidad. Por cuanto el Secretario de Hacienda del municipio de Santa Catalina fue quien profirió las liquidaciones oficiales, por lo tanto, debía declararse impedido para resolver el recurso de reconsideración interpuesto contra los actos de determinación del tributo (art. 11 CPACA).

Violación del artículo 24.1 de la Ley 142 de 1994. La citada disposición prohíbe a los municipios que se grave de forma «*más gravosa*» a las empresas de servicios públicos respecto de los demás contribuyentes, pese a lo anterior, la entidad territorial dio un trato discriminatorio a Transelca por el hecho de tener líneas de transmisión y subtransmisión de energía eléctrica, imponiéndole un tributo con tarifas diferenciales en relación con usuarios que realizan actividades de similar carácter, como se observa en el artículo 5 del Acuerdo 02 de 2010 según las clasificaciones de bienes, sectores y/o actividades.

Violación del 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 ente territorial demandado de facultad legal y constitucional para suplir los vacíos del legislador.

Violación a los principios constitucionales de equidad, igualdad y de capacidad contributiva. El impuesto en discusión se liquidó con fundamento en hechos generadores, bases gravables y tarifas diferenciales ajenas a la naturaleza del tributo, que no son indicadores de la capacidad económica del sujeto pasivo, generando un trato discriminatorio de manera injustificada.

Violación a los límites impuestos por la regulación del sector. El municipio de Santa Catalina al expedir los actos demandados no acató los límites y parámetros establecidos en la Resolución 43 de 1995 CREE y en el Decreto 2424 de 2006, por cuanto no se indicó si los ingresos adquiridos en virtud de los actos individuales permiten que este recupere «*más de los usuarios de lo que se paga por el servicio incluyendo expansión y mantenimiento*».

OPOSICIÓN

El **municipio de Santa Catalina** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los argumentos que se exponen a continuación⁷.

Indicó que conforme al artículo 4 del Acuerdo 02 de 2010, el hecho generador del impuesto de alumbrado público es la prestación del servicio, y la obligación de pagarlo es de todos los contribuyentes que se beneficien directa o indirectamente del mismo, como es el caso de Transelca, por ser «*propietaria, tenedora o usufructuaria de líneas de transmisión de energía eléctrica y poseer bienes inmuebles a través de los cuales transporta la energía*».

Conforme al Acuerdo municipal 021 de 2013, Transelca es sujeto pasivo de dicho impuesto, porque se beneficia de forma directa o indirecta del servicio público de

⁷ Índice 2 de SAMAI. - ED_CUADERNOP_01CUADERNOPRINCIPAL(.PDF) NroActua 2, págs. 148 a 172.



alumbrado⁸, en tanto que en el municipio cuenta con antenas de transmisión de energía eléctrica.

En el acto que resolvió el recurso de reconsideración se corrigieron los errores de transcripción contenidos en las liquidaciones oficiales, lo cual está permitido por el artículo 866 del ET, de ahí que para el demandante fueran claros los conceptos por los que se había liquidado el citado impuesto -torres de energía eléctrica-.

No se vulneró el debido proceso a la sociedad, teniendo en cuenta que, para recaudar el impuesto de alumbrado público en el municipio de Santa Catalina, la Secretaría de Hacienda cuenta con la posibilidad de facturarle directamente o cobrarlo mediante el comercializador que presta el servicio de energía (art. 7 del Acuerdo 02 de 2010).

Aclaró que según los artículos 574 y 578 del ET, el emplazamiento aplica para los impuestos declarativos y no para el de alumbrado público, que es de naturaleza impositiva, es por ello que el municipio estaba facultado para liquidar y cobrar el tributo sin que se requiriera de un acto previo.

No se vulneró el principio de imparcialidad, porque el secretario de hacienda actuó en ejercicio de funciones y facultades que le fueron atribuidas mediante el Acuerdo 02 de 2010 y el Estatuto de Rentas 021 de 2013, entre las que se encuentra la de fallar los recursos de reconsideración.

Advirtió que la norma local no es contraria a la de orden nacional, en razón a la autonomía fiscal con la que cuenta para regular sus impuestos, el régimen sancionatorio y los procedimientos para el cumplimiento de sus fines según las disposiciones que sean aprobadas por el concejo municipal.

El artículo 24.1 de la Ley 142 de 1994, contrario a lo afirmado por la sociedad, no contiene la expresión «*más gravosa*» y la base gravable determinada por la capacidad instalada de las empresas, indica su capacidad contributiva.

El artículo 1 de la Resolución CREG 024 de 1994 no modifica ni altera el hecho generador del impuesto de alumbrado público, puesto que constituye un parámetro para establecer la base gravable del tributo para quienes realizan la actividad de transformación y transmisión de energía eléctrica y, de quienes son usuarios potenciales del servicio.

Agregó que la propiedad, usufructo y demás derechos reales de las personas naturales o jurídicas sobre las subestaciones de energía eléctrica o líneas de energía son un indicativo de que estos son usuarios potenciales del servicio y no implica que se esté gravando la propiedad.

El ente territorial no vulneró los principios de legalidad del tributo, equidad, igualdad y capacidad contributiva, porque los concejos municipales pueden adoptar mediante acuerdos el impuesto sobre el servicio de alumbrado público, tributo creado por las Leyes 97 de 1913 y 84 de 1915, y en dichos acuerdos deben señalar todos los elementos del mismo, según lo precisado por la jurisprudencia del Consejo de

⁸ Citó la sentencia de la Corte Constitucional C-272 de 2016.



Estado⁹. Además, Transelca posee una mayor capacidad económica frente a otras empresas industriales y comerciales, por cuanto es propietaria de antenas de transmisión de energía eléctrica.

La **sociedad DOLMEN SA ESP**, actuando en calidad de coadyuvante de la parte demandada, reprodujo los argumentos expuestos por el municipio de Santa Catalina en la contestación de la demanda¹⁰.

AUDIENCIA INICIAL Y PRUEBAS

El 6 de marzo de 2019 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011. En la diligencia no se advirtieron irregularidades procesales, nulidades o medidas cautelares que debieran ser declaradas. Se indicó que la parte demandada no propuso excepciones. El litigio se concretó en determinar la legalidad de los actos administrativos demandados, se tuvieron como pruebas las aportadas con la demanda y la contestación.

Mediante auto del 15 de septiembre de 2020 el tribunal prescindió de la audiencia de pruebas. Una vez recaudadas las solicitadas se corrió traslado a las partes para alegar de conclusión y al Ministerio Público para que emitiera concepto¹¹.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Bolívar en la sentencia apelada: i) anuló los actos administrativos demandados, ii) declaró que la sociedad no tiene obligación de pagar impuesto de alumbrado público en los períodos comprendidos entre enero de 2010 a enero de 2015, iii) ordenó la devolución de \$297.563.000 y \$6.443.500, debidamente indexada y iv) condenó en costas a la parte demandada, con fundamento en lo siguiente¹²:

El municipio no acreditó que durante los períodos en discusión Transelca fuera propietaria de subestaciones de energía eléctrica en el municipio de Santa Catalina, toda vez que, de acuerdo con el informe de la oficina de registro de instrumentos públicos de Cartagena, la sociedad no es propietaria de bienes inmuebles en esa jurisdicción.

Si bien la demandante posee líneas de transmisión o redes eléctricas en ese municipio, tal circunstancia por sí sola no constituye el hecho generador del tributo, el cual consiste en ser usuario potencial del servicio de energía eléctrica, puesto que se requiere contar con un establecimiento que permita tener a la persona o entidad por residente en la localidad en la que se presta el servicio de alumbrado público. Citó al respecto sentencias de esta corporación¹³.

⁹ Sentencia del 11 de marzo de 2010, exp. 16667, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹⁰ Índice 2 de SAMA - ED_CUADERNOP_01CUADERNOPRINCIPAL(.PDF) NroActua 2, págs. 206 a 242.

¹¹ Índice 2 de SAMAI - ED_CUADERNOP_01CUADERNOPRINCIPAL(.PDF) NroActua 2, págs. 395 a 396.

¹² Índice 2 de SAMAI - ED_SENTENCIA_02SENTNULRESTTRANSEL(.PDF) NroActua 2.

¹³ Sentencias del 2 de diciembre de 2015, exp. 20287, del 19 de febrero de 2015, exp. 19456 y del 30 de marzo de 2016, exp. 21801, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.



En consecuencia, Transelca no es sujeto pasivo del impuesto de alumbrado público en el ente territorial demandado, por lo que se configura la causal de falsa motivación.

Agregó que se encuentra acreditada la violación al debido proceso por no haberse proferido acto previo a la determinación del tributo, como lo ha señalado el Consejo de Estado¹⁴ en relación con los impuestos en los cuales el contribuyente no tiene la obligación formal de declarar. Si bien no es aplicable el procedimiento de aforo, lo cierto es que la autoridad fiscal debe emitir un requerimiento antes de liquidar oficialmente el impuesto, a fin de que el administrado pueda discutir los elementos de la obligación tributaria.

Por lo anterior, procede la nulidad de los actos administrativos demandados y la devolución a la sociedad de las sumas pagadas por el impuesto de alumbrado público por los períodos analizados, en los términos del inciso final del artículo 187 del CPACA. Para el efecto, la entidad deberá aplicar la fórmula¹⁵ en forma separada frente a cada uno de ellos.

Finalmente, condenó en costas al municipio por ser la parte vencida, debiendo asumir el monto de los gastos del proceso y de las agencias en derecho.

RECURSOS DE APELACIÓN

El **municipio de Santa Catalina** apeló la sentencia de primera instancia con fundamento en lo siguiente¹⁶:

Transelca es poseedora de una línea de transmisión de energía en esa jurisdicción, por lo que en los términos del Acuerdo 02 de 2010 es sujeto pasivo del impuesto de alumbrado público, al ser usuaria potencial receptora del servicio. Al respecto citó jurisprudencia¹⁷. Agregó que los predios por los que pasa la línea están afectados por el gravamen de la servidumbre (art. 25 de la Ley 56 de 1981), de manera que tiene inmuebles por adhesión.

No comparte los argumentos del tribunal en cuanto a que se debe proferir un acto previo a la expedición de la liquidación oficial, pues si bien el artículo 59 de la Ley 788 de 2002 señala que los municipios tienen que aplicar los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, en el que está previsto el emplazamiento para declarar -acto que se profiere para los tributos declarativos-, no ocurre lo mismo para el impuesto de alumbrado público por ser de carácter impositivo y porque la administración está facultada para liquidar y cobrarlo directamente.

Agregó que los artículos 574 y 578 del ET no relacionan dentro de las declaraciones y/o formularios que deben presentar los contribuyentes la del impuesto de alumbrado público cuya causación y cobro se realiza a través de la factura de energía eléctrica o facturación por parte de la Secretaría de Hacienda. Indicó que el Consejo de Estado¹⁸

¹⁴ Citó las sentencias del 10 de febrero de 2016, exp. 20712, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y del 5 de marzo de 2020, exp. 24205, C.P. Milton Chaves García.

¹⁵ R= Rh índice final / índice final.

¹⁶ Índice 2- ED_MEMORIALR_05APELACION00026(.PDF) NroActua 2.

¹⁷ Sentencias del Consejo de Estado del 19 de julio de 2012, sin número de expediente y del 11 de marzo de 2010, exp. 16667.

¹⁸ Citó las sentencias del 10 de febrero de 2016, exp. 20712, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, del 26 de mayo de 2016, exp. 20792, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 19 de julio de 2017, exp. 22522, C.P. Milton Chaves García.



se ha pronunciado con respecto a la aplicación del procedimiento de aforo para el cobro del mencionado tributo.

Sostuvo que en la liquidación oficial se le dio a conocer al contribuyente el acuerdo municipal aplicable, la tarifa, la base gravable y el valor a pagar, por lo que se le garantizó el derecho de defensa. Además, tuvo la oportunidad de interponer el recurso de reconsideración.

No es procedente la devolución de los impuestos pagados por la demandante, porque estos fueron realizados de manera voluntaria reconociendo la obligación que tenía de contribuir con las cargas públicas, lo cual produce efectos legales según el artículo 6 del ET, más cuando estos fueron realizados en virtud del acuerdo municipal vigente al momento de los hechos.

En cuanto a la condena en costas que le fue impuesta manifestó que no existe mala fe y que no está probada su causación como lo prevén los artículos 365 y 366 del CGP.

TRÁMITE PROCESAL EN SEGUNDA INSTANCIA

El recurso de apelación se admitió mediante auto del 18 de enero de 2022¹⁹ y dentro del término de su ejecutoria la parte demandante se refirió a: (i) que Transelca no es sujeto pasivo del impuesto de alumbrado público, porque no realizó el hecho generador, (ii) la definición de establecimiento físico contenido en la sentencia de unificación²⁰ y (iii) la violación al debido proceso²¹. El municipio de Santa Catalina²² y Dolmen SA ESP²³ reiteraron lo expuesto en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

El Ministerio Público rindió concepto y solicitó que se confirme la sentencia apelada, porque está probado que a la demandante se le vulneró el derecho a la defensa al omitirse el acto previo a la notificación de la determinación y cobro del tributo, impidiéndosele exponer las razones por las cuales no era declarante y sujeto pasivo del impuesto²⁴.

Al no ser necesaria la práctica de pruebas en segunda instancia no se corrió traslado para alegar (nums. 4 y 6, art. 247 del CPACA)²⁵.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide sobre la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales se liquidó a TRANSELCA SA ESP el impuesto de alumbrado público por los períodos de enero de 2010 a enero de 2015.

¹⁹ Índice 4 de SAMAI.

²⁰ Sentencia del 29 de abril de 2020, exp. 24515, C.P. Milton Chaves García.

²¹ Índice 47 de SAMAI.

²² Índice 46 de SAMAI.

²³ Índice 45 de SAMAI.

²⁴ Índice 48 de SAMAI.

²⁵ Modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.



En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada se debe establecer: i) si Transelca es sujeto pasivo del impuesto de alumbrado público en el municipio de Santa Catalina, por el hecho de tener instaladas líneas de transmisión de energía eléctrica, ii) si el procedimiento adelantado por ese municipio para liquidar el tributo a la sociedad por los citados períodos garantizó el debido proceso, iii) si no hay lugar a la devolución del pago realizado por la sociedad y iv) si no procede la condena en costas impuesta.

Sujeción pasiva del impuesto de alumbrado público. Reiteración jurisprudencial

El *a quo* sostuvo que durante los períodos en discusión Transelca no era propietaria de subestaciones de energía eléctrica en el municipio de Santa Catalina y que si bien posee líneas de transmisión o redes eléctricas en esa jurisdicción, tal circunstancia por sí sola no constituye el hecho generador del tributo, el cual consiste en ser usuario potencial del servicio de energía eléctrica, puesto que se requiere contar con un establecimiento que permita tener a la persona o entidad por residente en la localidad en la que se presta el servicio de alumbrado público.

Por su parte, el municipio de Santa Catalina afirmó que la sociedad es poseedora de una línea de transmisión de energía en esa jurisdicción, por lo que en los términos del Acuerdo 02 de 2010 es sujeto pasivo del impuesto de alumbrado público, al ser usuaria potencial receptora del servicio. Además, que los predios por los que esta pasa están afectados por el gravamen de la servidumbre (art. 25 de la Ley 56 de 1981), de manera que en ese territorio tiene inmuebles por adhesión.

Para resolver, se observa que el artículo 4 del Acuerdo 02 de 2010 estableció los elementos del impuesto de alumbrado público²⁶, así:

SUJETO PASIVO: *Son sujeto pasivo del impuesto de alumbrado público, las personas naturales o jurídicas de los sectores residencial, industrial, comercial y las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, los propietarios, tenedores o usufructuarios a cualquier título de los bienes inmuebles dotados de conexiones, plantas o subestaciones y/o líneas de transmisión eléctrica.*

HECHO IMPONIBLE: *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 directos o indirectos de la prestación del servicio de alumbrado público en toda la jurisdicción del Municipio de Santa Catalina, teniendo en cuenta que se trata de un servicio invisible que se presta en todos los lugares de la municipalidad y que permite el tránsito y la libre circulación.*

Del contenido de dicha norma, se evidencia que el hecho generador del tributo en el municipio de Santa Catalina está previsto en función del servicio de alumbrado público y consiste en ser beneficiario directo o indirecto del mismo.

En el expediente obran las Liquidaciones Oficiales nros. 2015-0001 y 2015-0002, ambas del 10 de febrero de 2015, y la Resolución nro. 2015-0003 del 11 de septiembre de 2015, por medio de las cuales la Secretaría de Hacienda del municipio de Santa Catalina determinó el impuesto de alumbrado público a Transelca por los períodos de septiembre de 2010 a enero de 2015, por ser propietaria y/o usuaria

²⁶ Texto tomado de la resolución que decidió los recursos de reconsideración.



de líneas de transmisión de energía eléctrica con capacidad nominal igual o mayor a los 220 Kilovatios -kW-.

Así las cosas, se advierte que el Secretario de Hacienda determinó la calidad de sujeto pasivo del impuesto de alumbrado público a Transelca, por el hecho de ser propietaria y/o usufructuaria de líneas de transmisión de energía con capacidad instalada de 220 kW asentadas en esa jurisdicción.

Al respecto, se precisa que esta Sección en sentencia del 6 de noviembre de 2019²⁷, unificó la jurisprudencia en relación con los elementos esenciales del impuesto sobre el alumbrado público, concretando, entre otras, las siguientes reglas:

«Regla (ii) El hecho generador del tributo es ser usuario potencial receptor del servicio de alumbrado público, entendido como toda persona natural o jurídica que forma parte de una colectividad, porque reside, tiene el domicilio o, al menos, un establecimiento físico en determinada jurisdicción municipal, sea en la zona urbana o rural y que se beneficia de manera directa o indirecta del servicio de alumbrado público.

[...]

B. La propiedad, posesión, tenencia o uso de predios

[...]

Subregla b. La propiedad, posesión, tenencia o uso de predios en determinada jurisdicción municipal es un referente idóneo para determinar los elementos del impuesto sobre el servicio de alumbrado público, toda vez que tiene relación ínsita con el hecho generador.

[...]

D. La existencia de activos ubicados o instalados en el territorio del municipio para desarrollar actividades económicas específicas

[...]

Subregla d. Las empresas dedicadas a la exploración, explotación, suministro y transporte de recursos naturales no renovables, las empresas propietarias, poseedoras o usufructuarias de subestaciones de energía eléctrica o de líneas de transmisión de energía eléctrica, las empresas del sector de las telecomunicaciones, empresas concesionarias que presten servicio de peajes o que administren vías férreas que tengan activos ubicados o instalados en el territorio del municipio para desarrollar una actividad económica específica serán sujetos pasivos del impuesto sobre el servicio de alumbrado público siempre y cuando tengan un establecimiento físico en la jurisdicción del municipio correspondiente y, por ende, sean beneficiarias potenciales del servicio de alumbrado público.

E. Prueba de la calidad de sujeto pasivo del impuesto sobre el servicio de alumbrado público de las empresas que tienen activos en el territorio del municipio para desarrollar actividades económicas específicas

En los asuntos de carácter particular, la jurisprudencia ha sentado el criterio según el cual, tratándose de empresas dedicadas a la exploración, explotación, suministro y transporte de recursos naturales no renovables, las empresas propietarias, poseedoras o usufructuarias de subestaciones de energía eléctrica o de líneas de transmisión de energía eléctrica o a las empresas del sector de las telecomunicaciones que niegan su calidad de sujeto pasivo, corresponde a la administración municipal demostrar la existencia de establecimiento físico en esa jurisdicción de la respectiva empresa y que, por ende, se beneficia del servicio de alumbrado público²⁸.

²⁷ Exp. 23103, C.P. Milton Chaves García.

²⁸ Sentencia de 24 de septiembre de 2015, exp. 21217, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, de 5 de febrero de 2019, exp. 23320, C.P. Milton Chaves García, de 21 de febrero de 2019, exp. 22721, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, de 8 de marzo de 2019, exp. 23218, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, y de 15 de mayo de 2019, exp. 22883, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



Subregla e. *Tratándose de empresas que tienen activos en el territorio del municipio para desarrollar una determinada actividad económica, el municipio debe acreditar la existencia de establecimiento físico en la respectiva jurisdicción y con ello la calidad de sujeto pasivo del impuesto sobre el alumbrado público.*
[...].».

En el presente asunto no se discute que la actora sea propietaria, poseedora o usufructuaria de líneas de transmisión de energía eléctrica que atraviesan el territorio del municipio de Santa Catalina, por lo tanto, se tiene como un hecho probado.

Partiendo de lo anterior, se advierte que, frente a las empresas propietarias, poseedoras o usufructuarias de líneas de transmisión de energía eléctrica que tengan activos ubicados o instalados en el territorio del municipio para desarrollar una actividad económica específica, la subregla d) de la sentencia de unificación del 6 de noviembre de 2019 indicó que serán sujetos pasivos del impuesto sobre el servicio de alumbrado público siempre y cuando tengan un establecimiento físico en la jurisdicción del municipio correspondiente y, por ende, sean beneficiarias potenciales de dicho servicio.

Tratándose de empresas que tienen activos en el territorio del municipio para desarrollar una determinada actividad económica, en aplicación de la subregla e) es el municipio quien debe acreditar la existencia de establecimiento físico en la respectiva jurisdicción y con ello la calidad de sujeto pasivo del impuesto sobre el alumbrado público, prueba que se echa de menos.

En este caso, el municipio de Santa Catalina alegó que Transelca es poseedora de bienes en esa jurisdicción, porque los predios por los cuales pasan las líneas de transmisión se encuentran afectados por el gravamen de la servidumbre, definida en el artículo 25 de la Ley 56 de 1981²⁹.

Sobre el particular, la Sala precisa que si bien la citada disposición establece que las entidades públicas que tienen a su cargo la construcción de centrales generadoras, líneas de interconexión, transmisión y prestación del servicio público de distribución de energía eléctrica están facultadas para pasar por los predios afectados, por vía aérea, subterránea o superficial, las líneas de transmisión y distribución del fluido eléctrico, ocupar las zonas objeto de la servidumbre, ello no enmarca en un señorío de hecho, sino más bien, en un actuar con sujeción a las prescripciones legales para el ejercicio de su objeto social, circunstancia que, por sí sola no permite catalogar a la demandante como sujeto pasivo del tributo, puesto que es necesario que esta tenga un establecimiento físico en la jurisdicción del municipio de Santa Catalina para que se pueda predicar su calidad de «usuario potencial» del servicio de alumbrado público, «entendido como toda persona natural o jurídica que forma parte de una colectividad, porque reside, tiene el domicilio o, al menos, un establecimiento físico en determinada jurisdicción municipal, sea en la zona urbana o rural y que se beneficia de manera directa o indirecta del servicio de alumbrado público» (regla ii) de la sentencia de unificación)».

²⁹ ARTÍCULO 25. La servidumbre pública de conducción de energía eléctrica establecida por el artículo 18 de la Ley 126 de 1938, supone para las entidades públicas que tienen a su cargo la construcción de centrales generadoras, líneas de interconexión, transmisión y prestación del servicio público de distribución de energía eléctrica, la facultad de pasar por los predios afectados, por vía aérea, subterránea o superficial, las líneas de transmisión y distribución del fluido eléctrico, ocupar las zonas objeto de la servidumbre, transitar por los mismos, adelantar las obras, ejercer la vigilancia, conservación y mantenimiento y emplear los demás medios necesarios para su ejercicio (el artículo 18 de la Ley 126 de 1938, fue derogado expresamente por el artículo 97 de la Ley 143 de 1994).



Por lo anterior y comoquiera que el municipio de Santa Catalina no cumplió con la carga de probar que durante los períodos en discusión Transelca era usuaria potencial del servicio de alumbrado público en esa jurisdicción y, por ende, sujeto pasivo del tributo en estudio, se concuerda con el tribunal en que procede la nulidad por falsa motivación, razón por la cual, no prospera el cargo de apelación.

Teniendo en cuenta que, además de este cargo, el *a quo* analizó lo relacionado con el acto previo, lo que también fue objeto del recurso de apelación, se procede a su análisis.

Impuesto de alumbrado público - acto previo. Reiteración jurisprudencial

El tribunal sostuvo que se le violó el debido proceso a la sociedad por no haberse proferido acto previo a la determinación del tributo.

Argumento que no comparte el municipio porque si bien el artículo 59 de la Ley 788 de 2002 señala que los municipios deben aplicar los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, en el que está previsto el emplazamiento para declarar -acto que se profiere para los tributos declarativos-, no ocurre lo mismo para el impuesto de alumbrado público por ser de carácter impositivo y porque la administración está facultada para liquidar y cobrarlo directamente.

Al respecto, la Sección ha indicado 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 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»*³⁰.

En el presente caso se observa que a Transelca no se le expidió factura de cobro del impuesto de alumbrado público, no obstante, el 10 de febrero de 2015, la Secretaría de Hacienda del municipio de Santa Catalina le profirió las Liquidaciones Oficiales nros. 2015-0001 y 2015-0002, en las que liquidó el mencionado tributo con una tarifa fija equivalente a 10 SMLMV por cada mes, por los períodos de enero de 2010 a diciembre de 2014, y de enero de 2015, para un total de impuesto a cargo de \$338.736.000 y de \$6.443.500, respectivamente, de acuerdo con la capacidad nominal igual o mayor a 220 kW.

Del contenido de los actos enjuiciados y de la revisión del expediente no se advierte que previo a las citadas liquidaciones oficiales se haya proferido algún acto administrativo, de modo que la demandante no tuvo conocimiento de que iba a ser sujeto pasivo del impuesto de alumbrado público en el municipio de Santa Catalina.

Así las cosas, se concluye que a Transelca no se le permitió discutir aspectos tales como las normas que fundamentaron la decisión, su calidad de sujeto pasivo del impuesto de alumbrado público, la base de determinación y la tarifa aplicable respecto de los períodos objeto de cuestionamiento, por lo que le asiste razón al tribunal al concluir que dicha omisión condujo a la vulneración del derecho al debido

³⁰ Sentencias del 15 de septiembre de 2022, exp. 26276, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, del 18 de octubre de 2018, exp. 22892, C.P. Milton Chaves García, del 15 de noviembre de 2018, exp. 23552, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto y del 10 de febrero de 2016, exp. 20712, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.



proceso, defensa y contradicción, razón suficiente para que no prospere este cargo de apelación.

Devolución del pago por concepto del impuesto de alumbrado público

El *a quo* declaró la nulidad de los actos administrativos demandados y ordenó la devolución a la sociedad de las sumas pagadas por el impuesto de alumbrado público por los períodos analizados, en los términos del inciso final del artículo 187 del CPACA.

El municipio apelante señaló que no es procedente la devolución de los impuestos pagados por Transelca, porque estos fueron realizados de manera voluntaria reconociendo la obligación que tenía de contribuir con las cargas públicas, lo cual produce efectos legales según el artículo 6 del ET, más cuando estos fueron realizados en virtud del acuerdo municipal vigente al momento de los hechos.

Para resolver, se advierte que el artículo 6 del ET establece la posibilidad de que el contribuyente que no esté obligado a declarar renta, lo haga voluntariamente, caso en el cual, el impuesto corresponderá a la suma de las retenciones que le hayan practicadas en el respectivo año, gozando de plena validez dicha declaración, norma que no aplica al caso concreto, en tanto que esta se refiere a otro tributo -renta- y parte de la presentación de una declaración a quien no está obligado a hacerla, supuesto que no se cumple en el presente caso, puesto que las partes y las pruebas obrantes en el expediente no dan cuenta de la existencia de declaración privada presentada por Transelca por concepto del impuesto de alumbrado público por los períodos en discusión.

Teniendo en cuenta que como se analizó con anterioridad, la demandante no es sujeto pasivo del impuesto de alumbrado público por los precitados períodos, procede la devolución de las sumas pagadas, por constituirse un pago de lo no debido, y comoquiera que el reparo concreto propuesto por el municipio no enerva la orden de devolución impartida por el tribunal, lo procedente es confirmarla.

Costas

Por otra parte, el municipio cuestionó la condena en costas que le fuera impuesta, porque no existe mala fe y no está probada su causación.

Al respecto se advierte que de conformidad con lo dispuesto en los artículos 188 del CPACA y 365 (numeral 8) del CGP, para que proceda la condena en costas (agencias en derecho y gastos del proceso), deben estar probadas en el expediente, situación que no se advierte en el presente caso. Por lo anterior, se revocará la orden impartida por el tribunal y, por las mismas razones, la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia.

En conclusión, se revocará el ordinal cuarto de la decisión de primera instancia respecto a la condena en costas, y en lo demás se confirmará.



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** el ordinal cuarto de la sentencia del 14 de mayo de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar. En su lugar, se dispone:

CUARTO. Sin condena en costas en primera instancia.

2. En lo demás, **CONFIRMAR** la sentencia apelada.

3. Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA
Ausente con permiso

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN