



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., ocho (08) de agosto de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 05001-23-33-000-2016-01478-01 (28738)
Demandante: Ecopetrol S.A.
Demandado: Municipio Puerto Nare

Temas: Alumbrado público. 1.º y 2.º semestres del año 2014. Liquidación oficial de determinación. Nulidad de actos sancionadores.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por el demandado contra la sentencia del 27 de octubre de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que resolvió (índice 31):

1. Se declara la nulidad de las liquidaciones de aforo LA-585-15-02 y LA-585-15-03, del 7 de septiembre de 2015, y las resoluciones 3200-23-02-01 y 3200-23-02-02, del 3 de febrero de 2016, expedidas por el municipio de Puerto Nare, por las razones expuestas.

2. Como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho, se declara que Ecopetrol S.A. no tiene la obligación de liquidar y pagar el impuesto de alumbrado público en el municipio de Puerto Nare por el año gravable 2014, ni tiene deuda alguna con el municipio por este concepto.

En caso de que Ecopetrol S.A. haya efectuado algún pago por tal concepto, se ordena al municipio de Puerto Nare - Antioquia reintegrar la respectiva suma debidamente actualizada en su valor con base en la fórmula indicada en la parte motiva de esta sentencia.

3. Se niegan las demás pretensiones de la demanda.

4. No se condena en costas en esta instancia.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Mediante las liquidaciones oficiales de aforo LA-585-15-02 y LA-585-15-03, del 07 de septiembre de 2015, el demandado determinó el impuesto de alumbrado público por los semestres 1.º y 2.º de 2014 a cargo de la actora, por ser usuaria potencial del servicio de alumbrado público en el territorio. Los actos fueron confirmados en las resoluciones 3200-23-02-01 y 3200-23-02-02, del 03 de febrero de 2016, al desatar los sendos recursos de reconsideración interpuestos (índice 2).

¹ El expediente ingresó al despacho sustanciador el 25 de junio de 2024 (índice 13. Esta y las demás menciones de «índices» aluden al historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai).



Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (índice 2):

A. Declare la nulidad total de las liquidaciones de aforo que imponen ... la liquidación y pago de un impuesto de alumbrado público en el municipio de Puerto Nare, Antioquia, por el año gravable 2014, así como la nulidad de las resoluciones que resuelven los recursos de reconsideración contra ellas presentadas, actos administrativos que para efectos prácticos se encuentran individualizados en el siguiente cuadro: [se refiere a las liquidaciones de aforo LA-0585-15-02 y LA-0585-15-03, del 07 de septiembre de 2015, y a las resoluciones 3200-23-02-01 y 3200-23-02-02, del 03 de febrero de 2016].

Como consecuencia de lo anterior, solicitamos se:

B. Restablezca el derecho de mi representada, declarando que (i) ... no tiene la obligación de presentar la liquidación privada del impuesto de alumbrado público en Puerto Nare por el año gravable 2014; (ii) y que, como consecuencia de lo anterior, ... no tiene deuda alguna con el municipio de Puerto Nare por concepto del impuesto de alumbrado público por el año gravable 2014.

C. Que se declare que no son de cargo de mi representada las costas en que haya incurrido el municipio en relación con la actuación administrativa, ni las de este proceso.

A los anteriores efectos, invocó como violados los artículos 29, 95.9 y 338 de la Constitución; 16 del Decreto Legislativo 1056 de 1953; 39 de la Ley 14 de 1983; 715 y 742 del ET (Estatuto Tributario); y 91 y 94 del Acuerdo 21 de 2013, bajo el siguiente concepto de violación (índice 2):

Formuló reproches contra el artículo 3.º del Acuerdo 021 de 2013, en el sentido de que, en vez de definir el hecho generador del impuesto de alumbrado público, aludió al sujeto pasivo, circunstancia que en su criterio le restó certeza y claridad al tributo y transgredió el principio de legalidad, al punto de que afirmó no tener conciencia de bajo qué supuesto habría realizado el hecho imponible y se habría constituido en sujeto pasivo. También censuró que el acuerdo no fuese claro sobre la base imponible, sino que tan solo indicara que el tributo se cuantificaría sobre el costo de la demanda o el consumo de energía eléctrica, sin explicar el primero de esos conceptos; y adujo la falsa motivación de los actos porque la tarifa aplicada no atendía a la recuperación de costos en la prestación del servicio público de alumbrado de forma razonable y proporcional, ni contaba con los estudios técnicos de costos y beneficios para su establecimiento.

Sostuvo que el artículo 16 del Código de Petróleos proscribía que los entes territoriales gravaran las actividades de exploración y explotación de petróleo y añadió que no podía ser sujeto pasivo del tributo porque sus dos campos petroleros en la jurisdicción municipal se localizaban por fuera del perímetro urbano, de modo que no era beneficiaria real, ni potencial del servicio de alumbrado. Tanto es así, que alegó haber tenido que suministrarse así misma el servicio, con la instalación de postes de luz y la compra de la energía a una empresa comercializadora. Afirmó que se violó el principio de irretroactividad de la ley al exigírsele una declaración del impuesto por el año gravable 2014. Lo anterior porque, según el artículo 94 del Acuerdo 021 de 2013, el deber formal de autoliquidar el tributo lo establecía la tesorería municipal mediante designación y, en su caso, se hizo mediante la Resolución 0117, del 15 de diciembre de 2014, pero a partir del período gravable 2015.



Finalmente, condenó que los actos acusados variaran la periodicidad de la declaración del impuesto a semestral, teniendo en cuenta que los artículos 91 y 94 del Acuerdo 21 de 2013 adoptaron períodos mensuales para las liquidaciones del tributo.

Contestación de la demanda

El demandado se opuso a las pretensiones (índice 2). Sostuvo que a efectos de formular los cuestionamientos que su contraparte planteó contra el Acuerdo 021 de 2013 hacía falta iniciar un proceso independiente en el que se juzgara ese cuerpo normativo y que los reparos formulados no enervaban la legalidad de las liquidaciones oficiales de aforo que le determinaron el impuesto por los dos semestres del 2014 porque se presume la legalidad del anotado acuerdo, que define los elementos de la obligación tributaria. Afirmó que la demandante era sujeto pasivo por ser usuaria potencial del servicio de alumbrado, hecho que causaría el impuesto, porque los precedentes de esta Sección dejan en claro que no se exige que el beneficio del servicio sea directo y que el tributo no grava la exploración o explotación de petróleo, por lo cual no se transgrede el Código de Petróleos invocado en la demanda. También indicó que el establecimiento de la tarifa del tributo no debía contar con estudio técnico previo.

En cuanto a la presunta aplicación retroactiva del Acuerdo 021 de 2013, explicó que este entró en vigor el uno de enero de 2014 y que establecía la posibilidad de declarar con base en un período anual hasta el 28 de febrero de 2015 (parágrafo transitorio), pero que, en todo caso, conforme al Decreto 062 de 2013, la actora debió autoliquidar el impuesto.

Sentencia apelada

El tribunal accedió a la nulidad de los actos acusados (índice 31) porque la demandante no fue designada como declarante del tributo por la tesorería municipal para el año 2014, al punto de que esta Sección anuló los actos con los que se sancionó a la sociedad por no declarar el impuesto de alumbrado en ese período (sentencia del 25 de noviembre de 2021, exp. 25390, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto). Juzgó que si no existía el deber de declarar, la autoridad no tenía potestad para liquidar de aforo.

Aun cuando lo anterior le relevaba de analizar los demás cargos de la demanda, los estudió y desestimó. Al respecto sostuvo que el acuerdo no adolecía de falta de certeza en la definición de los elementos del tributo, más teniendo en cuenta que la jurisprudencia ha sostenido que la obligación radica en ser usuario-beneficiario potencial o directo del servicio de alumbrado público. Sobre el cargo de falsa motivación fundamentado en que la tarifa del tributo debía ser razonable y proporcional frente al costo en que se incurre para la prestación del servicio de alumbrado público, indicó que tal reparo no obedecía a una falsa motivación de los actos demandados, sino a un cuestionamiento directo contra el Acuerdo 021 de 2013 que debía demandarse en un juicio aparte. Además, estimó que el tributo no exigió una contraprestación, porque era un impuesto y no una tasa.

Por último, consideró que la figura no gravaba la actividad de explotación y producción de hidrocarburos, pues, a la luz de las reglas de la sentencia de unificación (exp. 23103, CP: Milton Chaves García), las empresas dedicadas a esas actividades podían estar sujetas al impuesto de alumbrado público siempre y cuando tuvieran un establecimiento físico en la jurisdicción del municipio, que las hiciera beneficiarias potenciales del servicio de alumbrado público.



Recurso de apelación

El municipio recurrió la decisión (índice 35). Expuso que el tribunal confundió el sistema de recaudo con la potestad para proferir una liquidación oficial de aforo. Precisó que, si bien el tribunal y el Consejo de Estado juzgaron que la demandante no tenía el deber de declarar el impuesto de alumbrado público por el período 2014, esa consideración solo determinaba la nulidad de la sanción por no declarar y no la liquidación del tributo. Señaló que el juicio del tribunal debió recaer sobre si se configuraron o no los elementos de la obligación tributaria.

Argumentó que el sistema de facturación o autoliquidación del tributo es un mecanismo de recaudo, que no debía confundirse con las circunstancias jurídicas exigidas para el nacimiento de la obligación tributaria y que carecía de respaldo jurídico estimar que la autoridad pierde la potestad para liquidar el tributo cuando se ha afirmado la inexistencia del deber de declarar. Sin perjuicio de lo anterior, insistió en que, por el año 2014, su contraparte era declarante del impuesto, de conformidad con el Decreto 062 de 2013 y el artículo 268 del Acuerdo 021 de 2013. Añadió, que mediante procedimiento de aforo la actora ha satisfecho el impuesto de los períodos 2011 a 2013 y que la tarifa del tributo no necesitaba de un estudio técnico previo².

Pronunciamientos finales

La contraparte del apelante y el ministerio público guardaron silencio (índice 13).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos formulados por el demandado, en calidad de apelante único, contra la sentencia del *a quo* que accedió a la nulidad de las liquidaciones oficiales de aforo que determinaron el impuesto de alumbrado público a cargo de la actora por los dos semestres de 2014. Por ende, se establecerá si la legalidad del acto acusado que determinó el tributo no fue afectada por el hecho de que en otro proceso esta Sección haya concluido que la sociedad no estaba sometida al deber de autoliquidar el tributo, con la consecuente anulación de los actos que impusieron la sanción por no declarar. De prosperar el planteamiento del apelante, no habrá pronunciamiento en esta instancia sobre los demás aspectos de la acusación, en la medida en que fueron desestimados por el tribunal, sin que lo impugnara la actora. La Sala solo tendría que pronunciarse respecto del cargo de nulidad relativo a que el demandado no podía variar la periodicidad mensual con que debía determinarse el tributo.

Por otra parte, no se abordarán los reparos del apelante encaminados a afirmar que la actora sí era declarante del tributo por el período 2014, toda vez que esa cuestión ya fue definida por la Sala mediante sentencia que hizo tránsito a cosa juzgada, proferida el 25 de noviembre de 2021 (exp. 25390, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto); ni se estudiará lo atinente a que la fijación de la tarifa del impuesto no necesitaba de estudio técnico previo, debido a que ese reparo del apelante fue resuelto en su favor por el tribunal y carece de objeto la apelación de aspectos de la providencia que sean favorables a los

² Anexó unos medios de prueba al recurso que fueron negados por el despacho sustanciador, en el auto admisorio de la apelación (índice 6).



intereses de quien recurre (artículo 320 CGP).

Análisis del caso concreto

2- El apelante reconoce que las sanciones por no declarar el impuesto de alumbrado público de 2014, impuestas previamente a la demandante, fueron anuladas por el tribunal en primera instancia y que la decisión fue confirmada por esta Sección en sentencia del 25 de noviembre de 2021 (exp. 25390, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), todo bajo la consideración de que no se había establecido a cargo de la actora el deber formal de declarar por ese período, sino a partir del año 2015, mediante designación hecha por el tesorero municipal; pero alega que no podía confundirse el sistema de recaudo mediante facturación o autoliquidación con la potestad para proferir liquidación oficial de aforo. En su criterio, si el obligado tributario no es declarante, como sucedía en el caso, no dejaba de ser sujeto pasivo del tributo y la autoridad no perdía la potestad de determinar el tributo a cargo. Así, el apelante plantea que el análisis del tribunal debió versar sobre si se configuraron los elementos de la obligación tributaria, sin anular la liquidación del tributo a partir de la suerte que corrieron los actos sancionadores.

Su contraparte adujo que se violó el principio de irretroactividad de la ley, en la medida en que para el año gravable 2014 no se había establecido a su cargo el deber formal de autoliquidar el impuesto, razón por la cual no se le debió sancionar por no declarar ese período. Esa tesis fue reconocida por el tribunal que concluyó que, al no existir el deber de declarar, la autoridad no tenía potestad para aforar.

3- Visto el debate planteado, la Sala precisa que las potestades de gestión de la autoridad tributaria están impactadas por el tipo de procedimiento de aplicación que rija para cada tributo. En el caso de los tributos que deben autoliquidarse, la omisión del deber formal de declarar derivará en un procedimiento de aforo tendente a que el obligado regularice su conducta presentando la autoliquidación echada en falta o a sancionarlo si persiste en incumplir con el deber y a liquidar oficialmente el tributo a cargo cuando sea necesario, tal como lo establecen en la jurisdicción del municipio demandado los artículos 281, 306 y 319 del Acuerdo 021 de 2013. Pero cuando se adopta la decisión de anular las sanciones por no declarar, por razones que no están relacionadas con el análisis del nacimiento de la obligación tributaria a cargo de un sujeto pasivo, no conlleva la nulidad de los actos de determinación administrativa del tributo a cargo si este se hubiere causado.

Por consiguiente, el hecho de que judicialmente se haya declarado la nulidad de los actos sancionadores, porque se reconoció que la actora no era declarante del impuesto por el período 2014, sino a partir de 2015 por designación del tesorero municipal (sentencia del 25 de noviembre de 2021, exp. 25390, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto) no afecta por sí mismo la presunción de legalidad de la que están investidos los actos de determinación del tributo.

Lo anterior, porque la liquidación oficial emitida dentro del procedimiento de aforo tendrá la connotación de un acto de determinación de la obligación tributaria correspondiente a un sujeto pasivo del impuesto, en los términos del artículo 321 del Acuerdo 021 de 2013, según el cual a quienes no se les designe como declarantes se les liquidará el impuesto por parte de la Administración. En ese orden de ideas, los reparos de legalidad debieron dirigirse a cuestionar la validez de la determinación del tributo y a enjuiciar los elementos de la obligación tributaria, pues no fueron controvertidos en los juicios contra los actos sancionadores y la nulidad de estos por ausencia del deber de declarar no tiene la virtualidad de enervar la obligación tributaria que se hubiere causado.



Así, para que la anulación de las sanciones por no declarar irradiara de ilegalidad a las liquidaciones acusadas tendría que haberse definido en ese juicio contra las multas la falta de sujeción pasiva del tributo o algún otro aspecto que incida en el nacimiento de la obligación sustancial del tributo a cargo. Para la Sala, las cuestiones decididas respecto de la actuación sancionadora no impactan la legalidad de las liquidaciones oficiales de aforo que se juzgan en el presente proceso.

Consecuentemente, la sentencia sobre los actos sancionadores invocada por el tribunal no arrastra como consecuencia que la autoridad perdiera la potestad de gestión para determinar la deuda tributaria a cargo de la actora, al margen de que se acepte que no era declarante del tributo. Al tenor de los anteriores planteamientos, le asiste razón a la impugnante en que procede revocar la providencia que anuló los actos acusados.

4- Con todo, la Sala tendría que pronunciarse respecto del único aspecto de la acusación sobre el que no se pronunció expresamente el tribunal, referido a que el municipio no podía variar la periodicidad mensual del tributo por una semestral, que fue la empleada al determinar el impuesto a cargo.

Dicho reparo está ligado con la periodicidad con que se deben presentar declaraciones por el impuesto. Como se estableció que la actora no era declarante en el año gravable 2014, juzga la Sala que el mencionado reproche no afecta de nulidad a los actos de liquidación oficial del tributo en los que se determinó la deuda a cargo de la demandante por toda la anualidad. No prospera el cargo de nulidad.

5- En suma, se revocará la sentencia apelada, para negar las pretensiones, sin condenar en costas en ninguna de las instancias.

Conclusión

6- Por lo razonado en precedencia, la Sala considera que la anulación de los actos sancionadores por motivos distintos a cuestionamientos sobre los elementos de la obligación tributaria no irradia con nulidad la liquidación oficial, que, pese a provenir de un procedimiento de aforo, es un acto de determinación del tributo a cargo de quien se calificó como sujeto pasivo en la relación jurídica-tributaria.

Costas

7- Finalmente, acatando el criterio de interpretación del artículo 365.8 del CGP acogido por esta Sección, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia.

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

FALLA

1. **Revocar** la sentencia apelada. En su lugar:

Primero. Negar las pretensiones de la demanda.



2. Sin condena en costas en ambas instancias.

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

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

La integridad de este documento electrónico puede comprobarse con el «validador de documentos» disponible en:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>