



TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE SUCRE

SALA PRIMERA DE DECISIÓN ORAL

Sincelejo, nueve (9) de abril de dos mil quince (2015)

MAGISTRADO PONENTE: LUIS CARLOS ALZATE RÍOS

Sentencia No. 047

TEMAS: IMPUESTO DE ALUMBRADO PÚBLICO, GENERALIDADES – ELEMENTOS DEL TRIBUTO - PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO TERRITORIAL DE DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO DE ALUMBRADO PÚBLICO - DERECHO FUNDAMENTAL AL DEBIDO PROCESO EN LA ACTUACIÓN TRIBUTARIA

INSTANCIA: PRIMERA

Decide la Sala, en primera instancia, el fondo del proceso de la referencia, que en ejercicio del medio de control de NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO que instauró INTERCONEXIONES ELÉCTRICAS S.A.E.S.P- ISA contra el MUNICIPIO DE SUCRE – SUCRE.



1. ANTECEDENTES:

1.1. LO QUE SE DEMANDA:

Pretende la parte demandante lo siguiente¹:

- 1.1.1. Que se declare la nulidad de la liquidación oficial No. 2012-0007, de febrero de 2012, en donde el tesorero municipal del municipio de Sucre-Sucre, pretende el pago de la suma de \$ 119.502.000 correspondiente al impuesto de alumbrado público y los intereses moratorios.
- 1.1.2. Que se declare la nulidad de la Resolución No. 2014-002 del 21 de febrero de 2014, por medio de la cual decidió el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial 2012-007 de 2012, la cual confirma en todas sus partes el acto administrativo recurrido.
- 1.1.3. Que como consecuencia de lo anterior, se declare que ISA, no adeuda suma alguna al municipio de Sucre-Sucre, por concepto de alumbrado público en los meses de julio a diciembre del año 2010, y enero a diciembre del año 2011, y de forma consecencial sus correspondientes intereses de mora, liquidados hasta el 31 de marzo de 2012.
- 1.1.4. Que se condene en costas y agencias en derecho al demandado.

1.2. LOS HECHOS EN QUE SE FUNDA:

Relata la parte demandante que, ISA, es una sociedad dedicada al transporte de energía de alta tensión, la cual cuenta para tal efecto con torres o líneas de transmisión y subestaciones.

¹ Fol. 70 del expediente.



Manifiesta que, si bien es cierto, la sociedad cuenta con torres de energía y líneas de transmisión que atraviesan el área rural del municipio de Sucre- Sucre, no posee subestaciones de energía en dicha jurisdicción municipal, en consecuencia, asegura no ser suscriptor del servicio público domiciliario de energía eléctrica en este municipio, y tampoco usa su infraestructura, en la medida que no tiene presencia en la zona urbana, además de no ser beneficiario real o potencial del dicho servicio, por lo cual no tiene ningún vínculo tributario con este municipio.

Afirma que, mediante la liquidación oficial del impuesto de alumbrado público No. 2012-0007 de 2012, la Tesorería Municipal del municipio de Sucre-Sucre, liquidó el impuesto en los siguientes términos: un total a pagar por concepto del impuesto por valor de \$ 95.172.000, y el monto de \$ 24.330.000, correspondiente a los intereses hasta el 31 de marzo de 2012.

Asevera que, anexo a la liquidación oficial de alumbrado público, se incorpora la explicación sumaria de la liquidación, por lo cual el 28 de febrero de 2013, ISA, dentro del término de los 2 meses siguientes a la notificación, interpuso el recurso de reconsideración contra dicho acto administrativo, el cual había impuesto la obligación pecuniaria por valor mensual de \$ 5.150.000, de los meses de julio a diciembre de 2010, y un valor mensual de \$ 5.356.000, entre los meses de enero a diciembre de 2011, incluyendo el valor de \$ 24.330.000 por concepto de intereses de mora hasta el 31 de marzo de 2012.

Señaló que, los valores liquidados en la liquidación oficial No. 2012-0007 de 2012, se discriminaron así; del mes de julio al mes de diciembre de 2010, la suma de \$ 5.150.000, y del mes de enero al mes de diciembre de 2011, la suma de \$ 5.356.000, para un total de \$ 95. 172.000.

Asegura que, el 21 de febrero de 2014, la Tesorería Municipal de Sucre, profirió Resolución mediante la cual se decidió el recurso de reconsideración interpuesto



contra la liquidación oficial del impuesto de alumbrado público, la cual confirma en todas sus partes el acto recurrido, el cual fue notificado el 7 de mayo de 2014.

Sostiene que, el 31 de julio de 2014, allegó a la Tesorería Municipal de Sucre -Sucre, constancia de constitución de garantía bancaria No. 07003037800135703 y 07003037800135729, la cual se constituyó en la entidad financiera Davivienda S.A.

Indica que, el 13 de agosto de 2014, ISA, mediante solicitud escrita dirigida al Tesorero Municipal de Sucre, depreca que sea tenida en cuenta dicha consignación, por consiguiente el 16 de mayo de 2014, mediante derecho de petición, se solicitó al municipio de Sucre-Sucre copia del acuerdo municipal con su correspondiente constancia de publicación, con el propósito de verificar su oponibilidad por haber cumplido con el requisito de publicidad del mismo.

1.3. FUNDAMENTOS DE DERECHO:

Fundamentó sus pretensiones en el artículo 338 de la C.N, artículo 59 de la ley 788 de 2002, y artículo 292 del Acuerdo 007 de 2009.

1.3.1. CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN:

Como argumento de violación a las normas descritas, expone el demandante:

Que la sociedad ISA, no es sujeto pasivo del impuesto de alumbrado público en el municipio de Sucre-Sucre, teniendo en cuenta que al ser la sociedad demandante, transportadora de energía de alta tensión, cuenta tanto con líneas de transmisión como con subestaciones para el desarrollo del objeto social, sin embargo, en el municipio de Sucre-Sucre, la empresa solo tiene torres de energía y líneas de transmisión que atraviesan el área rural de dicho municipio, más no posee subestaciones de energía, y por lo tanto no tienen ningún vínculo tributario con



este, no pudiéndose inferir de ello que es sujeto pasivo del impuestos de alumbrado público, máxime cuando no tiene la calidad de suscriptor del servicio público de energía eléctrica en este municipio.

Señaló que, de la observancia de los artículos 290 y 292 del Acuerdo Municipal 007 de 2009, se aprecia que si bien, ISA puede estar incluida dentro del universo de los sujetos pasivos que menciona la norma, no realiza el hecho imponible de la obligación tributaria sustancial y en consecuencia dicha obligación, (lo cual es requisito sine qua non para tener la calidad de sujeto pasivo) consistente en el deber de pagar el impuesto de alumbrado público en el municipio de Sucre, no nace, dicho de otra manera al ISA no realizar el hecho generador contenido en la norma citada, por lo que no se cumple con los elementos esenciales del impuesto de alumbrado público en este municipio, y en consecuencia, no surge la obligación tributaria sustancial al mundo jurídico, por lo que el municipio no puede exigir el cumplimiento de una obligación que no ha nacido al mundo jurídico.

Expuso que, de la forma como concibe el Acuerdo Municipal 007 de 2009 el hecho generador del tributo de marras, señala la prestación del servicio de alumbrado público como hecho generador de este, lo que al parecer deviene en que la Resolución N° 043 de 1995 artículo 1 de la CREG y el Decreto Reglamentario 2424 del 18 de julio de 2006, definen el servicio de alumbrado público, pudieron generar confusión o yerro hermenéutico en cuanto a la determinación del hecho generador, pues se confunde las definiciones dadas y lo proceden a implementarlo como hecho generador del tributo.

A manera de conclusión sostuvo, que los actos administrativos demandados, recaen en yerros, tales como, la ilegalidad de la cuenta de cobro del impuesto de alumbrado público N° 2012-0007 de 2012 y la indeterminación insuperable de los elementos esenciales del impuesto de alumbrado público en el municipio de Sucre-Sucre.



1.4. ACTUACIÓN PROCESAL:

Durante el trámite del proceso se surtieron las siguientes etapas:

- Presentación de la demanda: 29 de julio de 2014 (fol.89).
- Admisión de la demanda: 22 de agosto de 2014 (fol. 92).
- Notificación a las partes: 25 agosto de 2014 (fol. 93-97).
- Recepción de acuse de recibo de la notificación: 28 de agosto de 2014 (fol. 100)
- Audiencia Inicial: 21 de enero de 2015 (fol. 125 a 128).
- Audiencia de Pruebas: 23 de febrero de 2015 (fol. 131-132)

1.4.1. RESPUESTA A LA DEMANDA:

La entidad demandada no contestó la demanda.

1.4.2. ALEGATOS DE LAS PARTES:

-PARTE DEMANDANTE: Presentó en tiempo, memorial visible a fol. 134 a 142, en donde reiteró los hechos más trascendentes de la demanda, también reiterando la fundamentación jurídica expuestas en la misma.

-PARTE DEMANDADA: El ente demandado, mediante escrito del 9 de marzo de 2015, visto a folio 143 a 167 del expediente, presenta sus alegatos de cierre argumentando que, la Sociedad INTERCONEXION ELECTRICA - ISA-, sí es sujeto pasivo del impuesto de alumbrado público en el municipio de Sucre, al tener instalada líneas de transmisión de energía eléctrica, condición de conformidad con el artículo 5, literal b, del Acuerdo Municipal 007 de 2009, se encuentra gravada para el cobro del impuesto de alumbrado público, por lo cual se hace necesario aclarar, que el hecho generador del servicio de alumbrado público, es la prestación,



por lo que la obligación de cancelarlo es de todos los contribuyentes que sean beneficiarios directos o indirectos de dicho servicio en la jurisdicción del municipio de Sucre.

Señaló que, en el cuerpo del recurso de reconsideración presentado por ISA, se observa que es la misma empresa quien acepta que sus líneas de transmisión atraviesan el municipio de Sucre, con lo cual está aceptando una responsabilidad fiscal gravada por el acuerdo municipal de tributar el impuesto de alumbrado público en el municipio de Sucre, hecho este que además hace sujeta del tributo a la Sociedad INTERCONEXION ELECTRICA S.A.

Que teniendo en cuenta estas situaciones, el municipio no está violando el debido proceso de no haber emitido el emplazamiento previo según lo aduce el demandante, pues para el caso particular, para el municipio de Sucre-Sucre, el impuesto de alumbrado público no es susceptible de presentación mediante declaraciones tributarias, pues el Estatuto Tributario no comporta la obligatoriedad de declarar el impuesto de alumbrado público, sin embargo, es explícito en advertir cuales son los impuestos sobre los cuales si es obligatoria la presentación de declaraciones y por consiguiente, aplicable en caso de fiscalización del impuesto, el procedimiento de aforo y demás descrito en dicho estatuto.

Así las cosas, es evidente que por mandato nacional establecido en el art 574 del Estatuto Tributario, no es procedente obligar a INTERCONEXIÓN ELECTRICA S.A., a presentar declaración del impuesto de alumbrado público y por consiguiente, no es requisito previo a la liquidación oficial la emisión del denominado emplazamiento para declarar, es decir que con el objeto de promover el pago del impuesto, resulta viable determinar mediante facturación el tributo en discusión.

Finalmente expuso, que según la revisión del acto mediante el cual se liquida el



impuesto, se observa que en él se le da a conocer al contribuyente el acuerdo municipal aplicado, la tarifa aplicada, la base gravable, el valor a pagar determinado según la norma municipal por una tarifa fija y el lugar donde debe hacer la consignación, con lo que se pretende demostrar que se actuó garantizando el debido proceso a la entidad demandante., al término que este despacho ha resuelto todos y cada uno de los recursos de reconsideración que ha presentado luego de que mes a mes éste contribuyente realiza el pago de su impuesto en la misma proporción que tributa mensualmente, pues como se dijo la tarifa que le corresponde, fijada en nuestro estatuto en salarios mínimos mensuales en nada varia, solo se actualiza anualmente al ser reajustado el salario mínimo legal, por lo que solicitó desestimar el segundo cargo señalado en la demanda.

A manera de conclusión afirma, que marco normativo enunciado, se puede desprender, no solo la legalidad de la actuación administrativa iniciada por el municipio, sino también, que al tener en cuenta que la legalidad de los tributos es un principio constitucional, pues de conformidad con la ley, los acuerdos emitidos por las corporaciones edilicias, se presumen válidos jurídicamente toda vez que se consideran que por su contenido no violan la normatividad vigente y que fueron expedidos conforme a los requisitos que esta misma señala. Esa presunción de legalidad sólo la pueden dejar sin valor los Tribunales de lo Contencioso Administrativo, que tienen facultad para suspender la vigencia de los acuerdos o decretar su nulidad.

Como sustento y base jurisprudencial de sus alegatos, citó varias sentencias de la H. Corte Constitucional y del Órgano de cierre en lo Contencioso Administrativo².

1.4.3. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO: El Ministerio Público dentro de la oportunidad procesal, no rindió concepto.

² Folio 153 y ss.



2. ARGUMENTOS DE LA CORPORACIÓN:

Cabe advertir que la Sala no observa causal de nulidad alguna que pueda invalidar lo actuado, por lo que se procede a decidir el fondo del asunto, previas las siguientes consideraciones.

2.1. LOS PRESUPUESTOS PROCESALES DE LA ACCIÓN, DE LA DEMANDA Y DE SENTENCIA DE FONDO, JURISDICCIÓN Y COMPETENCIA:

En este punto y como condición para la decisión de fondo del proceso, se pronuncia el Tribunal sobre los presupuestos procesales atinentes a la acción y la demanda, la jurisdicción y competencia, la capacidad para comparecer al proceso, las formalidades de la demanda, la capacidad de los litigantes para ser partes, el ejercicio del derecho de postulación, la caducidad y la legitimación en la causa.

La Sala considera que los presupuestos procesales atinentes al medio de control y a la demanda se encuentran reunidos, existiendo demanda en forma a la luz de los artículos 161 y 162 del C.P.A.C.A.

La legitimación en la causa por activa se encuentra debidamente probada, dado que el accionante es el interesado y afectado con los actos administrativos que se demandan.

La legitimación en la causa por pasiva, igualmente se encuentra acreditada, por ser la entidad demandada la que expidió los actos administrativos cuya nulidad se solicita.

Con relación a los requisitos de procedibilidad, es claro que efectivamente sí se agotaron, dado que se demandó tanto el acto administrativo que determinó e impuso el cobro del tributo, como el acto que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la anterior decisión (fol. 70). Por otro lado, al girar la presente



discusión sobre un asunto tributario, no era obligación agotar la etapa de la conciliación previa³.

En cuanto a la caducidad, se tiene que el medio de control deprecado se presentó en tiempo, por cuanto, el acto administrativo que resolvió el recurso de reconsideración contra la decisión primigenia, fue notificado el día 7 de mayo de 2014 (folio 41), en consecuencia, los cuatro (4) meses para pretender la nulidad y el restablecimiento del derecho fenecían el 8 de agosto del año 2014; por tanto, al haber sido presentada la demanda el 29 de julio del 2014, huelga concluir sin hesitación alguna que el medio de control del caso de marras se ejerció dentro de la oportunidad legal.

2.1.1. DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS ACUSADOS:

Pretende la parte demandante se declare la nulidad de la liquidación oficial No. 2012-0007, de febrero de 2012, en donde el tesorero municipal del municipio de Sucre-Sucre, pretende el pago de la suma de \$ 119.502.000, correspondiente al impuesto de alumbrado público y los intereses moratorios, así también, la nulidad de la Resolución No. 2014-002 del 21 de febrero de 2014, por medio de la cual decidió el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial 2012-007 de 2012.

Por lo anterior, le corresponde a la Sala realizar el análisis de legalidad de los actos determinados, teniendo en cuenta el marco propuesto por el demandante en el acápite de normas violadas y concepto de la violación.

2.2. PROBLEMAS JURÍDICOS:

Teniendo en cuenta el planteamiento de la demanda y los intervinientes en el proceso, se presentan los siguientes problemas jurídicos:

³ Parágrafo 2 del artículo 59 de la Ley 23 de 1991, modificado por el artículo 70 de la Ley 446 de 1998, en concordancia con el parágrafo 1° del artículo 2° del Decreto 1716 de 2009.



Administrativa

- ¿Es la entidad demandante, por el hecho de poseer unas líneas de conducción eléctrica en zona rural de un municipio, sujeto pasivo del impuesto al alumbrado público del municipio de Sucre – Sucre?
- ¿Es aplicable el marco normativo consignado en el Estatuto Tributario, al procedimiento administrativo de determinación de los impuestos territoriales, incluido de alumbrado público?
- De ser afirmativo lo anterior, se plantea ¿se vulnera el derecho fundamental al debido proceso al no seguir el procedimiento para determinar el impuesto y efectuar la respectiva liquidación oficial de aforo, de conformidad a lo reglado por el Estatuto Tributario?
- Teniendo en cuenta las anteriores hipótesis, se plantea, ¿Son nulos actos administrativos expedidos por los entes territoriales, que liquidan y ejecutan el cobro del impuesto de alumbrado público, con inobservancia de las reglas establecidas en Estatuto Tributario Nacional?

Para dar respuesta al anteriores interrogantes, la Sala abordará los siguientes temas, teniendo en cuenta los planteamientos presentados en los problemas jurídicos y las particularidades del caso bajo estudio: **i)** El impuesto de alumbrado público, generalidades, evolución normativa y elementos estructurantes, **ii)** El procedimiento administrativo tributario territorial, **iii)** El derecho fundamental al debido proceso en la actuación tributaria, y **iv)** el caso concreto.

2.3. IMPUESTO DE ALUMBRADO PÚBLICO, GENERALIDADES Y EVOLUCIÓN NORMATIVA:

Con la expedición de las Leyes 142 y 143 de 1994, se empezó a regular el tema concerniente a los servicios públicos y domiciliarios y la interconexión, trasmisión, distribución y comercialización de electricidad en el territorio nacional, pero fue la



Resolución CREG 043 de 1995⁴ quien empezó por darle una definición más genérica al servicio de alumbrado público, no obstante el alumbrado público tomó connotación como servicio público “no domiciliario” con la entrada en vigencia del Decreto 2424 de 2006 que lo definió como *“el servicio público no domiciliario que se presta con el objeto de proporcionar exclusivamente la iluminación de los bienes de uso público y demás espacios de libre circulación con tránsito vehicular o peatonal, dentro del perímetro urbano y rural de un municipio o Distrito. El servicio de alumbrado público comprende las actividades de suministro de energía al sistema de alumbrado público, la administración, la operación, el mantenimiento, la modernización, la reposición y la expansión del sistema de alumbrado público.”*⁵

Teniendo en cuenta lo anterior, es claro que es al Estado a quien le corresponde a través de sus entes territoriales, la responsabilidad de suministrar de manera eficiente y oportuna el servicio de alumbrado público y a su vez, la colectividad tiene el deber de contribuir a financiar para garantizar su sostenibilidad y expansión, esto a través del sistema de recaudo que por medio del impuesto gravado al servicio, se desarrolla la actividad de financiamiento y sostenimiento presupuestal para la debida prestación de los servicios públicos domiciliarios y no domiciliarios en el territorio nacional.

El impuesto de alumbrado público tuvo origen legal en la Ley 97 de 1913, en virtud de la cual el legislador, en ejercicio de su facultad constitucional, autorizó al Distrito Capital de Bogotá para establecer un impuesto “sobre el servicio de alumbrado público”⁶, organizar su cobro y darle el destino más conveniente para atender los servicios municipales, posteriormente la facultad conferida al Concejo de Bogotá por la referida Ley, fue extendida por la Ley 84 de 1915 a las demás entidades territoriales del nivel municipal, el anterior marco legal toma consonancia con el artículo 338 superior, el cual estipuló lo concerniente al marco de competencias que en forma directamente proporcional a los niveles nacional y territorial le permiten

⁴ Ver artículo 1.

⁵ Ver artículo 2.

⁶ Ver Artículo 1º ley 97 de 1913. “El literal d) de la norma, fue objeto de revisión constitucional mediante la sentencia C-504 de 2002, declarándose exequible la referida norma al considerar que corresponde a los concejos municipales determinar los elementos de los tributos cuya creación autorizó la citada ley”



al Congreso de la República, a las asambleas departamentales y a los concejos municipales y distritales imponer tributos fijando directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables y las tarifas.

Establece el artículo 338 de la C.P.:

“En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.

Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo⁷”

Como puede observarse, dicho precepto legal constituye el marco rector de toda competencia impositiva de orden nacional o territorial, en desarrollo de la función propia que tiene el Estado de coordinar esta actividad de conformidad no solo a los presupuestos legales, sino a los parámetros constitucionales donde se materialice de forma directa las responsabilidades y deberes tanto de la administración como de los administrados.

Pasa la Sala a estudiar los elementos esenciales del tributo en mención:

⁷ Concordante artículo 313 numeral 4 ibídem.



2.3.1. El hecho generador, la base gravable y la tarifa dentro del impuesto del alumbrado público:

El hecho generador, no es otra cosa que el supuesto de hecho de las normas que consagran tributos, es decir, una descripción fáctica de la cual el legislador infiera la existencia de la capacidad económica al desarrollar una actividad que genera la causación del gravamen, en otras palabras, “... es el conjunto de circunstancias hipotéticamente prevista en la norma, de cuya realización surge la obligación tributaria.”⁸.

Sobre el tema del hecho generador del impuesto al alumbrado público, **la ley ata dicho gravamen de forma clara al servicio de alumbrado público**, en forma genérica, tal como se desprende del literal d del artículo 1 de la Ley 97 de 1913, ya traído a colación en esta providencia. Sobre este punto, la jurisprudencia del CONSEJO DE ESTADO, es clara en determinar que el hecho imponible tiene relación directa con el servicio mencionado, en este sentido:

- “La Ley que crea o autoriza la creación de un tributo territorial debe gozar de tal precisión, que acompañe la unidad económica nacional con la autonomía fiscal territorial, en orden a desarrollar el principio de igualdad frente a las cargas públicas dentro de un marco equitativo, eficiente y progresivo.
- La norma municipal que desarrolle la autorización legal debe tener referencia con el hecho imponible, o que se derive de él, o se relacione con éste.
- El artículo 1º de la Ley 97 de 1913 creó el impuesto de alumbrado público y facultó al Concejo de Bogotá para fijar los elementos del tributo. Mediante la Ley 84 de 1915 se hizo extensiva esta facultad a las demás entidades territoriales.
- El artículo 1º de la Ley 97 de 1913 fijó como objeto imponible el servicio de alumbrado público, y el hecho generador es el ser usuario potencial receptor de ese servicio.
- Dada la autonomía conferida a los entes territoriales, el Concejo del Municipio de el Zulia podía determinar los elementos del impuesto de alumbrado público.”⁹

⁸ DE BUJANDA, Sainz, citado por MARÍN ELIZALDE, Mauricio. La estructura jurídica del tributo: El hecho generador. En PIZA RODRÍGUEZ, Julio Roberto (Editor). Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2010, p. 316.

⁹ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO. Sentencia del 18 de julio 2011. Radicación número: 54001-23-31-000-2008-00417-01(18354). Actor: ÁLVARO JANNER GELVEZ CÁCERES. Demandado: MUNICIPIO DE EL ZULIA.



Aclarando lo anterior, encontramos la siguiente providencia:

“Tratándose del impuesto de alumbrado público, la Sala considera que el artículo 1 de la Ley 97 de 1913 fijó como objeto imponible el servicio de alumbrado público. El hecho generador, por otra parte, se ha venido decantando a partir de la regulación que, sobre el particular, han proferido autoridades nacionales como la CREG y el Ministerio de Minas y Energía.

Cuando se ha analizado el aspecto material del hecho generador del impuesto al servicio de alumbrado público, no ha sido pacífica la controversia sobre cuál es el hecho, acontecimiento material, acto o negocio jurídico, estado o situación de una persona o actividad de un sujeto, que concreta la manifestación de riqueza que se quiere gravar.¹⁰

Sólo a partir de la expedición de las Leyes 142 y 143 de 1994 empieza a decantarse una definición de “servicio de alumbrado público” a efectos de regular el suministro y cobro por parte de comercializadores de energía a los municipios por el servicio de energía eléctrica que se destina para alumbrado público y para establecer el costo máximo del servicio.

La Resolución CREG 043 de 1995 definió el servicio de alumbrado público como “(...) la iluminación de las vías públicas, parques públicos, y demás espacios de libre circulación que no se encuentren a cargo de ninguna persona natural o jurídica de derecho privado o público, diferente del municipio, con el objeto de proporcionar la visibilidad adecuada para el normal desarrollo de las actividades tanto vehiculares como peatonales. También se incluirán los sistemas de semaforización y relojes electrónicos instalados por el municipio. Por vías públicas se entienden los senderos peatonales y públicos, calles y avenidas de tránsito vehicular.”

En similar sentido, el Decreto 2424 de 2006 definió al servicio de alumbrado público como un “el servicio público no domiciliario que se presta con el objeto de proporcionar exclusivamente la iluminación de los bienes de uso público y demás espacios de libre circulación con tránsito vehicular o peatonal, dentro del perímetro urbano y rural de un municipio o Distrito. El servicio de alumbrado público comprende las actividades de suministro de energía al sistema de alumbrado público, la administración, la operación, el mantenimiento, la modernización, la reposición y la expansión del sistema de alumbrado público.”

A partir de las anteriores definiciones, en sentencia proferida el 17 de julio de 2008¹¹, la sección dijo que las normas transcritas “no permiten identificar el objeto del tributo, es decir, la acción, los bienes o los derechos a los que se les impone el gravamen”. Que “tampoco puede identificarse el vínculo que puede unir al sujeto pasivo con el objeto del tributo para que resulte obligado a sufragar el impuesto.” Que “si el hecho generador es

¹⁰ Op. Cit . 4

¹¹ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION CUARTA. Consejera ponente: LIGIA LOPEZ DIAZ. Bogotá, D.C., diecisiete de julio de dos mil ocho (2008) .Radicación número: 07001-23-15-000-2005-00203-01(16170). Actor: EMPRESA DE ENERGÍA DE ARAUCA E.S.P..Demandado: MUNICIPIO DE SARAVERENA.



la iluminación de espacios de libre circulación, no hay claridad sobre lo que se pretende gravar.” Que “si se dijera que es el simple tránsito por dichos lugares, no hay certidumbre sobre cuál es el indicador de capacidad contributiva. Si por el contrario es la propiedad de un bien inmueble o la realización de actividades dentro del municipio, no es evidente su relación con la iluminación de bienes de uso público.” Que “tampoco puede considerarse como el costo del servicio ni como retribución por el beneficio obtenido, pues, no es posible identificar a la persona que percibe directamente el servicio de alumbrado y en particular la manera de determinar la proporción del beneficio.”

Contrario a lo que se dijo en la citada providencia, esta Sala considera que el servicio de alumbrado público es un derecho colectivo¹² que los municipios tienen el deber de suministrar de manera eficiente y oportuna y, a su vez, la colectividad tiene el deber de contribuir a financiar para garantizar su sostenibilidad y expansión.

En ese orden de ideas, como se precisó anteriormente, el objeto imponible es el servicio de alumbrado público y, por ende, el hecho que lo genera es el ser usuario potencial¹³ receptor de ese servicio.

...

Lo anterior justifica la disparidad de fórmulas que han adoptado los concejos municipales al regular el impuesto al servicio de alumbrado público y, por eso, es necesario analizar cada caso concreto a efectos de verificar que la regulación que se cuestiona tenga una referencia a una dimensión ínsita en el hecho imponible, que se derive de él, o se relacione con éste.¹⁴

*Una de las fórmulas que han adoptado los concejos municipales es la de asociar el servicio de alumbrado público **con el servicio domiciliario de energía eléctrica** porque el alumbrado público forma parte del Sistema Interconectado Nacional y comparte con el servicio público domiciliario de energía eléctrica, el sistema de transmisión nacional y los sistemas de distribución.*

Bajo estos presupuestos, el sujeto pasivo del impuesto, el nacimiento de la obligación tributaria (causación) y la magnitud del impuesto (base gravable y tarifa) coinciden con el usuario del servicio público domiciliario de energía eléctrica, con la facturación que se le formula a ese usuario y con la cantidad de kv que consume.

...

Lo que cuestiona el demandante es que el municipio, no fue consecuente con esta fórmula, porque en el artículo 11 del Acuerdo 101 de 2002, cuya nulidad se demanda, decidió acudir a otros presupuestos que vulneran el artículo 338 de la Carta Política porque no permiten identificar los elementos del tributo.

¹² Literal j) del artículo 4 de la Ley 472 de 1998.

¹³ DRAE. DEFINICIÓN DE POTENCIAL 4. adj. Que puede suceder o existir, en contraposición de lo que existe.

¹⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencias del 13 de noviembre de 1998, exp. 9124, M.P. Julio Enrique Correa Restrepo, y del 11 de septiembre de 2006. exp. 15344, M.P. Ligia López Díaz.



Administrativa

El demandante adujo, en cuanto al sujeto pasivo, que cuando el artículo 11 del Acuerdo 101 de 2002 dispuso que fueran sujetos pasivos del impuesto "Las empresas cuyos oleoductos atraviesen predios situados en la jurisdicción rural o urbana del Municipio de San José de Cúcuta" incurrió en "vaguedad e imprecisión"

Dijo que el vocablo "empresa" era atípico y que, por el contrario, el término "usuario" que se utilizó en el artículo 5 del Acuerdo 101, para los demás contribuyentes, era el adecuado.

Para la Sala, si bien el sujeto pasivo que fijó el artículo 11 del Acuerdo 101 de 2002 no es determinado, sí es determinable en la medida que no se está refiriendo a cualquier empresa sino a aquellas cuyos oleoductos atraviesen predios situados en la jurisdicción rural o urbana del Municipio de San José de Cúcuta. La alocución "cuyos oleoductos" está referida a los activos que pueden ser de propiedad o administrados por las empresas a que hizo alusión el Acuerdo y, en esa medida, es posible identificar al sujeto pasivo. En consecuencia, para la Sala el municipio demandado no incurrió en vaguedad o imprecisión al fijar el sujeto pasivo del impuesto de alumbrado público.

El demandante aduce que tales empresas pueden ser usuarias del servicio de energía eléctrica y en la condición de usuarias de ese servicio, también lo serían del servicio de alumbrado público y, por ende, responsables de pagar el impuesto. Pero también aduce que pueden no ser usuarias del servicio de energía eléctrica y, en esa medida, tampoco lo serían del servicio de alumbrado público ni del impuesto que recae sobre ese servicio.

La Sala considera que como el artículo 11 del Acuerdo se consagró como norma especial frente a la general del impuesto, se aplicaría de preferencia sobre las otras, con mayor razón si las empresas de que trata, esa disposición no son usuarias del servicio público domiciliario de energía eléctrica.

No obstante, se cuestiona que no existe una relación ínsita con el servicio de alumbrado público cuando se grava con el impuesto a empresas por el sólo hecho de poseer oleoductos que atraviesan la jurisdicción del municipio.

La conexión del impuesto con los lugares donde se desarrollan las actividades económicas, como se comentó, tampoco es ajeno a las fórmulas que se han utilizado para regular el impuesto, pero es claro que se ha supeditado a que en esos lugares también se preste el servicio de energía, eléctrica.

Sin embargo, el hecho de que no exista la conexión SPDE-AP no implica que el impuesto vulnere el artículo 338 de la Carta Política, porque esta norma parte de que los municipios gozan de autonomía para fijar los elementos del impuesto dentro de parámetros de razonabilidad, proporcionalidad y, por ende, de equidad. Para la Sala, es razonable que todo usuario potencial del servicio de alumbrado público sea sujeto del impuesto. Y, es usuario potencial todo sujeto que forma parte de una colectividad que reside en determinada jurisdicción territorial. No se requiere que el usuario reciba permanentemente el servicio,



porque el servicio de alumbrado público, en general, es un servicio en constante proceso de expansión. El hecho de que potencialmente la colectividad pueda beneficiarse del mismo, justifica que ningún miembro quede excluido de la calidad de sujeto pasivo.

El aspecto espacial del hecho generador está determinado por la jurisdicción del municipio donde se presta el servicio a la colectividad residente, porque los demás serían receptores ocasionales.

*Para el caso de la norma demandada debe entenderse que el artículo 11 del Acuerdo 101' de 2002 está referido a las empresas cuyos oleoductos atraviesan la jurisdicción del Municipio de San José de Cúcuta pero que, **además, residen en esa localidad.** En este entendido, la norma no vulnera el artículo 338 de la Carta Política.”(Negrillas de la Sala para llamar la atención)¹⁵*

En decisión más reciente, reitera que efectivamente el hecho gravable puede estar atado al servicio de energía eléctrica:

“De acuerdo con lo anterior, es necesario tener en cuenta que el objeto imponible del impuesto es el servicio de alumbrado público y, por ende, el hecho que lo genera es el de ser «usuario potencial receptor del servicio», esto es, «todo sujeto que forma parte de una colectividad que reside en determinada jurisdicción territorial. No se requiere que el usuario reciba permanentemente el servicio, porque el servicio de alumbrado público, en general, es un servicio en constante proceso de expansión»¹⁶

En esas condiciones, la Sala ha indicado frente a la determinación del contenido económico del impuesto de alumbrado público y, precisamente en cuanto a la determinación de la base gravable con fundamento en el consumo de energía eléctrica como servicio público domiciliario, lo siguiente¹⁷:

...

Por las anteriores razones, la Sala considera que el consumo de energía eléctrica constituye un parámetro válido que permite identificar usuarios potenciales y determinar su capacidad económica a fin de vincularla

¹⁵ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Sentencia del 11 de marzo de 2010. Radicación: 54001233100020040107900. No. Interno: 16667. DEMANDANTE: ERNESTO COLLAZOS SERRANO DEMANDADO: MUNICIPIO SAN JOSÉ DE CUCUTA.

¹⁶ De acuerdo con la sentencia transcrita es «usuario potencial todo sujeto que forma parte de una colectividad que reside en determinada jurisdicción territorial. No se requiere que el usuario reciba permanentemente el servicio, porque el servicio de alumbrado público, en general, es un servicio en constante proceso de expansión»

¹⁷ Sentencia del 11 de marzo de 2010, Exp. 16667, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



con el nacimiento de la obligación de pago del impuesto de alumbrado público.¹⁸

En decisión posterior, ha aclarado que el solo hecho de poseer infraestructura en un municipio, no hace la persona en receptora potencial del servicio de alumbrado público, pues sería solo usuario esporádico, lo que no la hace sujeto pasivo del mismo, pues debe desarrollarse una labor permanente a través de un establecimiento, para interpretarse como usuario potencial:

*“Sobre el particular la Sala reitera que el aspecto espacial del hecho generador está determinado por la jurisdicción del municipio donde se presta el servicio **a la colectividad residente**, porque los demás serían receptores ocasionales.*

*De ahí que la Sala haya concluido, en un caso análogo al ahora analizado, que en el caso de las empresas que administran oleoductos, son sujetos pasivos del impuesto de alumbrado público en la medida en que **la empresa tenga establecimiento en el municipio que administra el impuesto de alumbrado público que se pretende cobrar.**”(Negrillas de la Sala)¹⁹*

Por lo anterior, queda claro que dada las amplias facultades otorgadas a los concejos municipales, estos pueden fijar el hecho generador del impuesto bajo estudio, en **situaciones fácticas que de forma directa o indirecta tengan conexión con el servicio de alumbrado público, pero siempre con la indicación de que solo incurre en el hecho generador del mismo, quienes sean usuarios potenciales**

¹⁸ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. Sentencia del 23 de septiembre de 2013. Radicación: 76001-23-31-000-2002-90657-01 [19577]. Demandante: FUNDACIÓN EMPRESARIAL PARA EL DESARROLLO DE YUMBO Y OTROS. Demandada: MUNICIPIO DE YUMBO – VALLE DEL CAUCA.

¹⁹ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Sentencia del 26 de febrero de 2015. Radicación: 470012331000201000394-01. No. Interno: 19042. Asunto: Acción de simple nulidad. Demandante: Empresa Colombiana de Petróleos ECOPETROL. Demandado: Municipio de Zona Bananera.



del mismo, entendido estos como los residentes de la comunidad, y los demás serán usuarios ocasionales.

Pasa la Sala a estudiar la base gravable y la tarifa, como argumentos expuesto por el demandante en contra de la legalidad de los apartes de los acuerdo objeto de censura.

La base gravable y la tarifa, son elementos del tributo que buscan, una vez incurso el sujeto pasivo en el hecho generador, determinar el aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, es decir, establecer el monto de la misma a cargo del obligado. La doctrina define la base gravable como *“la dimensión o magnitud de un elemento del presupuesto del hecho generador que se juzga como determinante de la capacidad contributiva.”*²⁰

Para la determinación de este elemento, se utilizan varias alternativas, teniendo en cuenta el tipo de tributo de que se trate. Así, para las contribuciones y las tasas, se utiliza el cupo, reparto o derrame, en donde se debe fijar por la ley el sistema y el método que utilizará la administración para liquidar la obligación (Inciso 2 del artículo 338 del C.P.).

Para los impuestos, se usa la capitación, en donde todas las personas que incurran en el hecho generador pagan una cuota igual, o la cuota variable, en donde se analiza de forma técnica la intensidad de la realización del hecho generador, para así determinar su cuantificación, utilizando elementos técnico contables autorizados por la ley para depurar la base.

Por su parte, la tarifa es la forma de medición y concreción de la base gravable, que conlleva a establecer de forma específica la obligación tributaria en una suma determinada de dinero a cargo del sujeto pasivo del impuesto.

²⁰ LAPATZA, Ferreiro, citado por INSIGNARES GÓMEZ, Roberto *et al.* Cuantificación de la obligación tributaria. En PIZA RODRÍGUEZ, Julio Roberto (Editor). Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2010, p. 385.



Con relación concretamente al impuesto al alumbrado público, es importante reiterar que teniendo en cuenta que la ley que crea el mencionado tributo no establece forma alguna de determinar el aspecto cuantitativo del mismo, existe en cabeza de los municipios amplias facultades para que, conforme a las fórmulas que considere más adecuadas, realice la concreción de dichos elementos necesarios para fijar el valor de la obligación.

2.4. PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO TERRITORIAL:

Como se pudo observar del mandato constitucional antes citado, el Congreso, las Asambleas Departamentales y los Concejos Distritales y Municipales, son quienes tienen a su cargo el deber de la organización administrativa, del recaudo, de la conservación, la inversión y el manejo de sus recursos, para lo cual se deben ceñir a un procedimiento administrativo de control y manejo de los mismos.

Respecto al tema, la Ley 383 de 1997, que modificó y adicionó algunos artículos del Estatuto Tributario, señalaba en su artículo 66 lo siguiente:

“Artículo 66. Administración y control. Los municipios y distritos, para efectos de las declaraciones tributarias y los procesos de fiscalización, liquidación oficial, imposición de sanciones, discusión y cobro relacionados con los impuestos administrados por ellos, aplicaran los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional.²¹”

²¹ Norma declarada exequible por la H. Corte Constitucional, mediante sentencia C-232 de 1998. M.P. Dr. HERNANDO HERRERA VERGARA, en esta ocasión, el H. Cuerpo Colegiado dispuso sobre la aplicación del Estatuto Tributario para impuestos del orden nacional, a los municipios y departamentos; **“La aplicación de las normas procedimentales establecidas en el Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional a las entidades territoriales, tiene como finalidad la unificación a nivel nacional del régimen procedimental, lo cual no excluye las reglamentaciones expedidas por las Asambleas Departamentales y por los Concejos Distritales y Municipales en relación con los tributos y contribuciones que ellos administran, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 300 y 313 de la Carta. Ello al contrario de lo afirmado por los demandantes, constituye cabal desarrollo y concreción de uno de los principios constitucionales (párrafo y artículo 1o.), según el cual Colombia se organiza en forma de República unitaria, por lo que la autonomía no puede realizarse por fuera de la organización unitaria del Estado, razón por la cual, en aras de darle seguridad, transparencia y efectividad al recaudo, administración y manejo de los impuestos y contribuciones, compete al legislador fijar un régimen procedimental único, aplicable tanto a nivel nacional, como a tributos del orden local. Por ende, de conformidad con el ordenamiento superior, en caso de oposición o contradicción entre normas procedimentales fijadas por los entes territoriales con aquellas dispuestas por el legislador, prevalecen estas últimas, por lo que en consecuencia, los órganos competentes de las**



Ahora bien, en virtud del artículo 59 de la Ley 788 de 2002, “*Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones*”, norma que modificó el precepto legal anterior, estipuló respecto a los departamentos y municipios, la aplicabilidad del procedimiento tributario nacional como procedimiento tributario territorial, teniendo en cuenta esto, dispuso la norma:

“Artículo 59. Procedimiento tributario territorial. Los departamentos y municipios aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio incluido su imposición, a los impuestos por ellos administrados. Así mismo aplicarán el procedimiento administrativo de cobro a las multas, derechos y demás recursos territoriales. El monto de las sanciones y el término de la aplicación de los procedimientos anteriores, podrán disminuirse y simplificarse acorde con la naturaleza de sus tributos, y teniendo en cuenta la proporcionalidad de estas respecto del monto de los impuestos.” (Subrayado por fuera del texto).

La anterior disposición fue declarada exequible por la H. Corte Constitucional, que mediante sentencia C-1114 de 2003, Magistrado Ponente Dr. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, consideró:

***“En ese marco, consagrar que el procedimiento tributario nacional se aplique también como procedimiento tributario territorial, es una decisión legítima en cuanto no limita injustificadamente la autonomía de las entidades territoriales. Esto es así porque, por una parte, la misma Carta ha establecido que las competencias que en materia tributaria se reconocen a tales entidades, se ejercen de acuerdo con la Constitución y la ley. De este modo, nada se opone a que el Congreso determine el procedimiento tributario a aplicar en tales entidades. Mucho más si con esa decisión se promueven mecanismos adecuados de recaudo y se facilitan condiciones equitativas para los administrados, circunstancias estas que optimizan el principio de eficiencia del tributo y que potencian la realización de uno de los derechos contenidos en el principio de autonomía de las entidades territoriales, cual es el de participar en las rentas nacionales.*”**

entidades territoriales deberán ajustar y modificar su normatividad para hacerla concordante con la señalada por la ley.”
(Negritas propias).



Pero, por otra parte, no debe perderse de vista que la norma demandada deja a salvo la facultad de las entidades territoriales de disminuir el monto de las sanciones y simplificar los procedimientos, dependiendo de la naturaleza de los tributos y la proporcionalidad de las sanciones respecto del monto de los impuestos. Entonces, no se trata de una interferencia ilimitada del legislador, sino de una interferencia razonable, orientada a la promoción de procedimientos tributarios equitativos para los administrados y eficaces para la administración y susceptible de adecuarse a las connotaciones propias de la materia tributaria a cargo de esas entidades.” (Destacado de la Sala).

Como puede observarse de la norma en cita, la autonomía territorial, se encuentra limitada por los mandatos constitucionales y legales, es decir, que no se trata de una autonomía absoluta, pues entonces no se podría concebir el fin de una unidad que armonice los intereses nacionales con los de las entidades territoriales; no obstante la norma y aun la línea jurisprudencial, dejó a salvo la facultad de estos entes, de disminuir el monto de las sanciones y simplificar los procedimientos, dependiendo la naturaleza del tributo.

Sobre lo expuesto, el H. Consejo de Estado no ha sido ajeno y se ha pronunciado en diversos proveídos, de los cuales la Sala destaca los siguientes:

Mediante sentencia proferida el 13 de octubre de 2011, esbozó:

“La intención del legislador de unificar el régimen procedimental en materia tributaria a nivel nacional, no excluye la normativa expedida por la autoridad local para regular los tributos municipales. Sin embargo, para que se cumpla la finalidad del legislador, para efecto de las declaraciones tributarias y los procesos de fiscalización, liquidación oficial, imposición de sanciones, discusión y cobro, las autoridades territoriales deben adoptar el procedimiento establecido en el Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional, a tales aspectos, relacionados con los impuestos administrados en cada jurisdicción.

En consecuencia, expedida la Ley 383/97, surgió el deber de adoptar, en cada municipio, distrito o departamento, el procedimiento previsto en el Estatuto Tributario Nacional; sin embargo, como lo anotó la Corte Constitucional en la sentencia que declaró la exequibilidad del artículo 66 ib., dicha normativa no excluye las reglamentaciones expedidas por las autoridades locales.”²² (Negrillas de la Sala).

²²CONSEJO DE ESTADO SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN



En igual sentido el Máximo órgano de lo Contencioso Administrativo, respecto a la exequibilidad del artículo 59 de la Ley 788 de 2002, y la facultad para que las entidades territoriales puedan disminuir el monto de las sanciones y simplificar los procedimientos, concluyó:

“Con base en esta disposición, los municipios y departamentos deben aplicar tanto el régimen sancionatorio (aspecto sustancial) como el procedimiento para la imposición de las sanciones previstos en el Estatuto Tributario. No obstante, estas entidades territoriales están facultadas para disminuir el monto de las sanciones, que es un aspecto sustancial, y, en general, para simplificar procedimientos, incluido el sancionatorio (que es un aspecto procedimental).

Lo anterior significa que en vigencia de la Ley 788 de 2002 los municipios y departamentos no pueden fijar en su jurisdicción sanciones mayores a las previstas en el Estatuto Tributario. En este aspecto sustancial solo están facultados para disminuir el monto de las sanciones y si no ejercen dicha atribución, deben imponer las sanciones determinadas en el citado estatuto, para lo cual deben tener en consideración las particularidades de cada tributo.”²³

En este punto, es importante traer a colación el artículo 58 de la Ley 1430 de 2011, norma del siguiente tenor:

“Artículo 69. Determinación oficial de los tributos distritales por el sistema de facturación. *Autorícese a los municipios y distritos para establecer sistema de facturación que constituyan determinación oficial del tributo y presente mérito ejecutivo. El respectivo gobierno municipal o distrital dentro de sus competencias, implementará los mecanismos para ser efectivos estos sistemas, sin perjuicio de que se conserve el sistema declarativo de los impuestos sobre la propiedad.*

Para efectos de facturación de los impuestos territoriales así como para la notificación de los actos devueltos por correo por causal diferente a dirección errada, la notificación se realizará mediante publicación en el registro o Gaceta Oficial del respectivo ente territorial y simultáneamente mediante inserción en la página WEB de la Entidad competente para la Administración del Tributo, de tal suerte que el envío que del acto se haga a la dirección

CUARTA. Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. Sentencia del 13 de octubre de 2011. Radicación número: 17001-23-31-000-2009-00035-01 (18280). Actor: REPRESENTACIONES Y DISTRIBUCIONES REMO S.A. (ANTES LTDA.). Demandado: MUNICIPIO DE MANIZALES - SECRETARIA DE HACIENDA.

²³CONSEJO DE ESTADO SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN CUARTA. Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. Sentencia del 21 de noviembre de 2012. Radicación número: 850012331000200700060 01 (17062) Actor: MAURICIO ALFREDO PLAZAS VEGA. Demandado: MUNICIPIO DE AGUAZUL, CASANARE.



del contribuyente surte efecto de divulgación adicional sin que la omisión de esta formalidad invalide la notificación efectuada.”

Por lo dicho, dicha norma faculta que se implemente dentro de las normas municipales, un procedimiento diferente de liquidación de los impuestos municipales, como es la facturación, lo que claramente deberá estar regulado en los acuerdos municipales que regulen el tema.

Por lo anterior, analizadas las mencionadas normas, el procedimiento aplicable en materia tributaria territorial, no es otro que el consagrado en el Estatuto Tributario, el que unifica dicho tema, dando solamente la posibilidad a las Asambleas Departamentales y a los Concejos Municipales y Distritales de disminuir o simplificar términos o sanciones, pero sin que se puedan omitir o saltar las etapas del procedimiento nacional.

Llevado lo anterior al caso *sub examine*, considera esta Magistratura que las etapas o facultades mediante las cuales se desarrolla el proceso administrativo de determinación oficial del impuesto, sobre el entendido de que los departamentos, distritos y municipios deban aplicar el procedimiento tributario de los impuestos del orden nacional al ámbito territorial, se desarrollarán, atendiendo una serie de etapas o facultades consignadas en el libro V, del Estatuto Tributario más puntualmente para el caso que nos ocupa lo establecido en el título IV “*determinación del impuesto e imposición de sanciones*”; las mentadas etapas se generan bajo un orden específico según sea el procedimiento:

El Procedimiento Administrativo Tributario se origina en virtud de la determinación del tributo, superando varias etapas procedimentales antes de llegar al acto liquidatorio del tributo y a la fase de cobro coactivo según sea el caso, así:



PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO						
Sujeto pasivo		Determinación		Discusión Recursos Reconsideración o Reposición	Recaudo	Cobro administrativo coactivo
		Fiscalización	Liquidación			
Declaración	correctamente	Notificación requerimiento especial o emplazamiento	Liquidación de revisión o liquidación de aforo	Etapa para controvertir los actos de la administración garantía al debido proceso	Pago dentro de los plazos devoluciones	Facilidades de pago cobro persuasivo o coactivo proceso de ejecución
	inexacta					
Sin declaración	Omiso	Emplazamiento previo por no declarar	Liquidación de aforo en caso de autoliquidación (liquidación privada)	Recurso de reconsideración o de reposición contra el auto que no lo admite	Régimen probatorio	Imposición ejecutiva

Como se puede observar, dicho procedimiento se encuentra disperso en tres etapas o facultades, y a su vez estas contemplan una serie de pasos a seguir como se explicará a continuación:

- Determinación (fiscalización y liquidación).
- Discusión (comprende los recursos tributarios).
- Cobro administrativo (cobro persuasivo y cobro coactivo).

El procedimiento de determinación oficial previsto en el Estatuto Tributario, está referido a los impuestos del orden nacional y por consiguiente toma la declaración privada o auto liquidación como el mecanismo mediante el cual el contribuyente cumple con la obligación que la administración le establezca, lo cual se genera una vez se presente la obligación tributaria de declarar o no cumplida dicha obligación, es ahí donde la autoridad tributaria tendrá las herramientas para corregir y determinar los impuestos respectivos.



Teniendo en cuenta lo anterior, valga la pena señalar lo contenido en cada una de las etapas que hacen parte del procedimiento de determinación oficial del impuesto y de su liquidación.

2.4.1. DETERMINACIÓN (FISCALIZACIÓN Y LIQUIDACIONES)²⁴:

El referente normativo de la fiscalización tributaria a nivel legal, se desarrolla de manera dispersa en el Estatuto Tributario, bajo el nombre genérico de “determinación del impuesto e imposición de sanciones”, y es en este punto donde se reglamentan los sub procedimientos de determinación del impuesto y liquidación oficial.

Respecto al tema el H. Consejo de Estado expuso:

*“**“determinación del tributo”** es la actividad tendiente a establecer, de conformidad con las prescripciones legales correspondientes, la obligación tributaria sustancial. Por su parte, **“fiscalización”**, consiste en la atribución que tiene la administración de impuestos de realizar todas aquellas diligencias e investigaciones, enumeradas en el artículo 684 del Estatuto Tributario, con el fin de precisar correctamente los tributos.”²⁵(Negrillas de la Sala).*

Teniendo en cuenta la apreciación jurisprudencial sobre el tema, podemos mencionar que la determinación es el acto mediante el cual se establece la obligación tributaria, una vez que el sujeto pasivo (contribuyente) presente la declaración tributaria o no cumpla con esa obligación, se determina cuál es el tributo o el impuesto respectivo, por consiguiente una vez surtido este paso, es la administración a través de la facultad de fiscalización e investigación quien de conformidad a lo establecido por el artículo 684 del precepto legal tributario,

²⁴ Artículo 683 y 684 del Estatuto Tributario.

²⁵ CONSEJO DE ESTADO SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN TERCERA. Consejero ponente: RAMIRO SAAVEDRA BECERRA sentencia del 17 de mayo de 2007. Radicación número: 41001-23-31-000-2004-00369-01(AP) Actor: DIEGO OMAR PEREZ SALAS. Demandado: MUNICIPIO DE NEIVA Y CONSOCIAL CONSULTORES LTDA.



adelantará las acciones pertinentes para el cumplimiento de la norma sustancial tributaria.

El artículo 684 de la obra tributaria antes señalado establece:

“Art. 684. Facultades de fiscalización e investigación.

La Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales.

Para tal efecto podrá:

- a. Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario.*
- b. Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados.*
- c. Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios.*
- d. Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados.*
- e. Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad.*
- f. En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación.” (Subrayas de la Sala).*

Podemos mencionar entonces que la fiscalización como herramienta de la determinación, es el conjunto de acciones y medidas de la administración tendientes a conminar al contribuyente al cumplimiento cabal y oportuno de sus obligaciones tributarias.

Para el tratadista JUAN MARTÍN QUERALT, la fiscalización tributaria se fundamenta en un sentido de amplia envergadura, entendida como:

“Un conjunto de potestades de la administración que corresponde correlativamente a un conjunto de deberes particulares, facultades que son reconocidas por el derecho que legitima las actuaciones de la administración y en las que se concreta el principio de legalidad según



el cual la administración solo le es válido realizar aquello que la ley expresamente le permite consideraciones que también son aplicables a la materia tributaria.”²⁶

Ahora bien, el segundo paso dentro del proceso de determinación son las liquidaciones oficiales, dentro de esta etapa están consignadas las actuaciones que tienen como fin el cuantificar, de manera oficial y con base en los actos preparatorios proferidos en el Proceso de Fiscalización, el monto de los impuestos y sanciones a cargo de los contribuyentes sobre los cuales la Administración Tributaria ha verificado que no han calculado correctamente sus impuestos, o que estando obligados, no han cancelado su obligación. Estas son:

-Liquidaciones oficiales²⁷: Para efectos de la autoliquidación de los tributos o liquidación privada, se encuentra necesariamente la facultad de la administración para revisarlas, y consecuentemente la facultad de modificarlas actuación que se lleva a cabo por medio de las liquidaciones oficiales que como se indicó anteriormente tienen la finalidad de cuantificar el monto de los impuestos y sanciones a cargo del contribuyente, en desarrollo de esta actividad se conocen dentro del ordenamiento tributario tres tipos de liquidación oficial consignadas en el capítulo II título V del estatuto tributario a partir del artículo 697 y siguientes:

- Liquidación de corrección aritmética²⁸.
- Liquidación de revisión²⁹.

²⁶PIZA RODRÍGUEZ, Julio Roberto. Curso de Derecho Tributario Procedimiento y Régimen Sancionatorio. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2013. Tomo I, p. 628 y ss.

²⁷ Artículo 697 y ss. del Estatuto Tributario.

²⁸La liquidación de corrección aritmética se desarrolla a través del artículo 697, su procedimiento se encuentra enmarcado dentro de los artículos 698 a 701 ibídem, según el entendido de la norma, mediante la liquidación de corrección aritmética se pretende corregir los errores aritméticos en que haya incurrido el contribuyente en la presentación de la declaración tributaria y solo en los casos descritos en la norma en mención.

²⁹ Esta modalidad de liquidación, se encuentra señalada en el artículo 702 del Estatuto Tributario, y su procedimiento a partir del artículo 703 y ss., puede concluirse del articulado do que la misma tiene como finalidad el determinar correctamente el impuesto declarado, habiendo ya una autoliquidación hecha por el contribuyente, es de resaltar que la administración en este punto deberá proferir un requerimiento especial, contenido en el artículo 703, dentro de los 2 años siguientes al vencimiento del plazo para declarar o de presentación de la declaración cuando esta sea extemporánea.



- Liquidación del aforo³⁰.

Las anteriores son las modalidades de liquidación a través de las cuales la administración identifica y efectúa el quantum del impuesto, no obstante teniendo en cuenta lo debatido en el caso que nos ocupa, la Sala centrará su análisis en la última de las liquidaciones descritas, denominada por el compendio Tributario como, “liquidación del aforo”.

La liquidación del aforo, como se señaló en la cita, se encuentra regulada por el artículo 715 del Estatuto Tributario, y su procedimiento a partir de la norma y los artículos subsiguientes, los que por su importancia la Sala traerá a colación:

“Artículo 715. Emplazamiento previo por no declarar. Quienes incumplan con la obligación de presentar las declaraciones tributarias, estando obligados a ello, serán emplazados por la Administración de Impuestos, previa comprobación de su obligación, para que lo hagan en el término perentorio de un (1) mes, advirtiéndoseles de las consecuencias legales en caso de persistir su omisión.

El contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que presente la declaración con posterioridad al emplazamiento, deberá liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad, en los términos previstos en el artículo 642.”(Destacado y Subrayas de la Sala).

Artículo. 716. Consecuencia de la no presentación de la declaración con motivo del emplazamiento. Vencido el término que otorga el emplazamiento de que trata el artículo anterior, sin que se hubiere presentado la declaración respectiva, la Administración de Impuestos procederá a aplicar la sanción por no declarar prevista en el artículo 643.

Artículo 717. Liquidación de aforo. Agotado el procedimiento previsto en los artículos 643, 715 y 716, la Administración podrá, dentro de los cinco (5) años siguientes al vencimiento del plazo señalado para declarar, determinar mediante una liquidación de aforo, la obligación tributaria al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que no haya declarado.

Artículo 718. Publicidad de los emplazados o sancionados. La Administración de Impuestos divulgará a través de medios de comunicación de amplia difusión; el nombre de los contribuyentes, responsables o agentes de retención, emplazados o

³⁰ Ver Artículo 715 y ss. Estatuto Tributario.



sancionados por no declarar. La omisión de lo dispuesto en este artículo, no afecta la validez del acto respectivo (Subrayas propias).

Artículo 719. Contenido de la liquidación de aforo. La liquidación de aforo tendrá el mismo contenido de la liquidación de revisión, señalado en el artículo 712, con explicación sumaria de los fundamentos del aforo.

Artículo 719-1. Adicionado L.788/2002 art. 6. Inscripción en proceso de determinación oficial. Dentro del proceso de determinación del tributo e imposición de sanciones, el respectivo Administrador de Impuestos o de Impuestos y Aduanas Nacionales, ordenará la inscripción de la liquidación oficial de revisión o de aforo y de la resolución de sanción debidamente notificados, según corresponda, en los registros públicos, de acuerdo con la naturaleza del bien, en los términos que señale el reglamento.”

Como se puede observar de las normas traídas a cita, la finalidad de la liquidación del aforo, es determinar el impuesto por parte de la autoridad tributaria, al contribuyente que estaba obligado a declarar y no lo hizo.

Se tiene entonces que para que se efectuó la liquidación del aforo la autoridad tributaria, en este caso, el ente territorial en particular, **notifique un emplazamiento por no declarar**, lo que conlleva a que para hacer efectivo este paso, se cuenten con las pruebas necesarias para demostrar que se observan todos los elementos del tributo, para que según lo señalado en la norma el contribuyente en el término de un (1) mes presente la respectiva declaración, de lo contrario la autoridad respectiva procederá a imponer la sanción por no declarar prevista en el estatuto de rentas de la respectiva entidad territorial.

Por consiguiente, de conformidad con las voces del artículo 717, una vez cumplido con lo anterior, la administración dentro de los 5 años siguientes al vencimiento del plazo para declarar, determinará mediante la liquidación de aforo la obligación tributaria al contribuyente.

Es importante señalar, que contrario a lo regulado en el procedimiento de la liquidación de corrección aritmética, la liquidación de revisión y la liquidación del aforo a estas dos últimas previo a efectuar la liquidación oficial y establecer la



sanción, le antecede el paso obligatorio del “requerimiento especial³¹ y el emplazamiento previo por no declarar³²”, para así poder seguir adelante con el proceso de determinación y posterior liquidación de la obligación tributaria sustancial. De lo contrario, se estaría atentando contra el espíritu de la norma y de justicia señalado en el artículo 683 de la obra tributaria, por ende contra el debido proceso.

Por lo anterior, para que la autoridad desarrolle dicha actividad, debe surtir primero el trámite del requerimiento especial o del emplazamiento para declarar según lo ordene el caso.

Podemos mencionar entonces, que el **“Requerimiento Especial”** es el acto administrativo de trámite pero de obligatoria formulación, mediante el cual se cierra la etapa de fiscalización dentro de sub-procedimiento de revisión de la declaración que incluye la liquidación del impuesto, lo que termina por generar la liquidación oficial de revisión, asimilándose a una primera instancia donde el contribuyente acepte, si el del caso, los argumentos de la administración corrigiendo directamente la declaración y cancelando una sanción por inexactitud, es aquí donde ejerce su **derecho de defensa** exponiendo su criterio frente a la propuesta realizada por la autoridad tributaria, presentado por escrito sus objeciones, aportando y solicitando las pruebas pertinentes, a su vez, el **“Emplazamiento para Declarar”** propio del trámite en la liquidación de aforo, persigue una finalidad similar, toda vez que así como el emplazamiento para corregir, y el requerimiento especial anteceden la etapa de liquidación oficial de revisión, este emplazamiento precede a la liquidación oficial del aforo y cierra la etapa de fiscalización dentro de esta modalidad, según el trámite a seguir contemplado en el artículo 715 y siguientes del Estatuto Tributario, obliga a la administración a que previo a la comprobación de la obligación del contribuyente para declarar, esta profiera un acto administrativo de emplazamiento

³¹ Ver artículo 703. **El requerimiento especial como requisito previo a la liquidación.** “Antes de efectuar la liquidación de revisión, la Administración enviará al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por una sola vez, un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se proponga modificar, con explicación de las razones en que se sustenta.”

³² Norma citada *ut supra*.



donde informe, que cuenta con el término de un mes desde la notificación del acto para presentar la declaración, a diferencia del emplazamiento para corregir este es de **obligatoria expedición** por parte de la administración, si bien la normativa no consagra un término que indique cuando debe proferirse el emplazamiento se puede concluir de lo dispuesto en el artículo 715 y 717 *ibidem*, que puede expedirse y notificarse dentro del término para expedir la liquidación del aforo, es decir 5 años, valga la pena mencionar que según reza la norma antes referenciada, dentro de dicho periodo, se deben agotar **todas las etapas previstas** para hacer efectiva dicha liquidación, no obstante, no se puede interpretar que la notificación del emplazamiento para declarar amplia el término para expedir la liquidación del aforo³³.

Respecto al tema del proceso de fiscalización y los actos administrativos de determinación previstos en el Estatuto Tributario, la H. Corte Constitucional se ha pronunciado, haciendo una descripción de cada uno de ellos en los siguientes términos:

“Los actos administrativos de liquidación oficial de revisión, liquidación de aforo y la resolución de sanción los produce la Administración dentro de procesos de determinación oficial de impuestos o de imposición de sanciones, regulados en el Capítulo II del Título IV del Estatuto Tributario.

*La liquidación oficial de revisión procede por una sola vez y consiste en la facultad que tiene la Administración de modificar la liquidación privada presentada por el contribuyente, responsable o agente retenedor. **Antes de efectuar la liquidación de revisión, la Administración envía al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por una sola vez, un requerimiento especial que contiene todos los puntos que se propone modificar, con explicación de las razones que sustentan la modificación o modificaciones. 5 Este requerimiento debe contener la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones que se pretende adicionar a la liquidación privada.** Dentro de los tres meses siguientes al requerimiento especial, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante puede formular por escrito sus objeciones, solicitar pruebas, subsanar las omisiones que permita la ley, solicitar a la Administración que se alleguen al proceso los documentos que reposen en sus archivos, así como pedir la práctica de inspecciones tributarias, siempre y cuando estas solicitudes sean*

³³ PIZA RODRÍGUEZ, Julio Roberto. Curso de Derecho Tributario Procedimiento y Régimen Sancionatorio. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2013. Tomo I, p. 659 y ss.



Administrativa

conducentes, caso en el cual deben ser atendidas. Agotado el procedimiento anterior, en un plazo que no puede exceder de seis meses contados a partir del vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento, la Administración debe proferir y notificar la liquidación de revisión.

La liquidación de aforo³⁴ es la determinación que la Administración hace de la obligación tributaria a cargo del contribuyente, responsable o agente retenedor, cuando éstos han incumplido con su obligación de declarar. Antes de producir la liquidación de aforo, la Administración debe emplazar públicamente a los incumplidos a fin de que, en el término de un mes, cumplan el deber omitido. Agotado este procedimiento, la Administración puede, dentro de los cinco años siguientes al vencimiento del plazo señalado para declarar, producir la referida liquidación de aforo.

La resolución sanción es el acto administrativo mediante el cual la Administración impone una sanción al contribuyente, responsable o agente retenedor. De conformidad con lo prescrito por el artículo 637 del Estatuto Tributario, las sanciones pueden imponerse mediante resolución independiente, o en las respectivas liquidaciones oficiales. De manera general, las sanciones tributarias se imponen por el incumplimiento de las obligaciones de informar, declarar y determinar correctamente los impuestos, anticipos y retenciones. Concretamente estas sanciones son por extemporaneidad, corrección, inexactitud, por no declarar, por libros de contabilidad, por no inscripción, por no expedir certificados, por no explicación de gastos o por no informar la clausura de establecimientos.

En relación con la naturaleza jurídica de los actos administrativos anteriores, la doctrina tributaria se inclina a reconocerles un carácter declarativo de obligaciones a favor del fisco. En efecto, las obligaciones tributarias nacen ex lege, es decir, la ley que las impone señala de manera general e impersonal un supuesto de hecho -el hecho gravado- cuya ocurrencia determina el nacimiento de la obligación en cabeza del contribuyente, responsable o agente retenedor. Los actos administrativos de determinación de obligaciones fiscales se profieren como corolario de una actuación administrativa dentro de la cual se ha establecido la ocurrencia de ese hecho generador. En ellos se fija el monto del tributo que debe pagarse en un caso concreto, lo cual implica demostrar que ha ocurrido el presupuesto de hecho previsto en la ley -hecho gravado- y se ha precisado su dimensión económica -base gravable-. Así, los procesos administrativos de determinación de obligaciones tributarias consisten en aplicar la ley que establece el tributo a la situación particular del sujeto obligado a pagarlo y en tal virtud no crean o constituyen las obligaciones tributarias -que surgen ex lege por la realización del hecho gravado-, sino que más bien las declaran. De ahí la naturaleza declarativa de estos actos administrativos. De manera similar, la naturaleza jurídica de los

³⁴ Ver CONSEJO DE ESTADO.SECCIÓN CUARTA. Sentencia del 27 de marzo de 2014. Consejera Ponente. MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. Radicación: 11001-03-27-000-2011-00001-00(18634).



actos administrativos que imponen sanciones en materia tributaria también es declarativa, pues en ellos se declara la existencia de una responsabilidad previamente definida en la ley, originada por la realización de un supuesto de hecho previsto en ella que es el incumplimiento o cumplimiento defectuoso de una obligación o un deber tributario.

Resulta importante distinguir entre la actividad que se plasma en los actos administrativos que se vienen comentando -liquidación de revisión, liquidación de aforo y resolución sanción- que está destinada a declarar la existencia y fijar el monto de una deuda tributaria, y la actividad desplegada en ocasiones por la misma Administración cuando ante el incumplimiento del obligado procede a perseguir el pago de esa deuda mediante el proceso de ejecución coactiva. Ambas actividades se diferencian por el fin que persiguen y por los procedimientos a través de los cuales actúa la Administración. Estableciendo un símil entre la actividad administrativa y la jurisdiccional, podría decirse que los procesos de determinación oficial se asemejan a las actuaciones judiciales que culminan con sentencias declarativas, mientras que la actividad de cobro coactivo de la administración equivale a los procedimientos ejecutivos jurisdiccionales.”³⁵ (Destacado de la Sala).

Una vez concluido el procedimiento descrito, y habiendo de por medio ya los actos administrativos dictados en el desarrollo del proceso de fiscalización y liquidación oficial, se continúa con una segunda etapa dentro del procedimiento administrativo tributario de determinación del impuesto, conocida como la “discusión de los actos de la administración”.

En este punto, es importante resaltar, en respuesta a los argumentos expuesto por el municipio demandado en sus alegatos de conclusión, que en tratándose de impuesto predial, caso que no es el analizado, la Ley 44 de 1990 establece la posibilidad de, por una parte, liquidar de forma directa el mencionado impuesto por parte del municipio o distrito, teniendo como base el avalúo catastral; o de otro lado, establecer la declaración del mismo por parte del sujeto activo ante la administración tributaria municipal, conforme la decisión que adopte de forma autónoma el correspondiente concejo municipal o distrital, es decir, para este tipo concreto de impuesto la ley consagra la posibilidad de que se decida por parte de los concejos municipales o distritales que su liquidación se hará de forma directa, sin agotar previamente el procedimiento de determinación (fiscalización y

³⁵ CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-485 de 2003. M.P. Dr. MARCO GERARDO MONROY CABRA.



liquidación) lo que deberá estar regulado de forma expresa en los acuerdos municipales de impuestos, como ya se expresó, tal como lo consagra el artículo 58 de la Ley 1430 de 2011, que modificó el artículo 69 de la Ley 1111 de 2011, norma ya traída a colación.

2.4.2. DISCUSIÓN DE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN³⁶:

Concluida la etapa de determinación del tributo, el proceso de fiscalización y expedidos los actos administrativos de la liquidación oficial, continúa la etapa de discusión regulada en el título V, a partir del artículo 720 y subsiguientes, como es bien sabido, la finalidad de esta etapa en sede gubernativa de los actos de la administración tributaria consiste en que antes de someter a control jurisdiccional una decisión, la administración tenga la oportunidad para revisar su propio acto, y si procede, la revoque, modifique o aclare, para lo cual en materia tributaria el legislador estipuló el recurso de reconsideración³⁷ como recurso gubernativo y medio de impugnación de los actos proferidos por la autoridad tributaria durante el trámite de determinación del tributo y el proceso sancionatorio previa liquidación del impuesto.

Podemos concluir, que la **discusión** es la parte dentro del proceso tributario en la que el contribuyente que se muestre inconforme con los actos administrativos que las autoridades impositivas profieran en su contra, pueda controvertirlas a través de los recursos que proceden contra ellos por la vía gubernativa, para lo cual fue instituido el recurso de reconsideración o el reposición que coexiste al lado del primero, en los casos determinados expresamente por el Estatuto Tributario.

Posteriormente a esto, se establece el periodo probatorio³⁸, teniendo en cuenta que las decisiones adoptadas han de haber sido fundamentadas en los hechos debidamente probados, para establecer la determinación e imposición a la que haya

³⁶ Artículo 720 y ss. Estatuto Tributario Nacional.

³⁷ Se interpone ante la oficina competente con sujeción a las reglas establecidas en el artículo 722 y ss. *ibidem*.

³⁸ Artículo 742 y ss. E.T.N.



lugar, luego entonces se inicia la fase de recaudo³⁹, donde se inician los pagos, acuerdos de pago y devoluciones a que haya lugar.

2.4.3. PROCESO DE COBRO⁴⁰:

Es en esta etapa donde se manifiesta la facultad de las entidades públicas para adelantar directamente y bajo las reglas especiales de un proceso ejecutivo o de cobro coactivo dirigido a obtener el pago de la deuda, es básicamente la parte del proceso donde se lleva a cabo la actividad persuasivo coactivo del recaudo de los impuestos, gravámenes, retenciones, sanciones, multas e intereses que sean expresas, claras y exigibles y que sean de competencia de la Nación, Departamento y Municipio, según sea el caso.

2.5. DERECHO FUNDAMENTAL AL DEBIDO PROCESO EN LA ACTUACIÓN TRIBUTARIA:

El debido proceso posee varias dimensiones, es decir, es una realidad jurídica compleja. Es un derecho fundamental, es un derecho de garantía reforzada, de textura abierta en condición de principio⁴¹, por lo que de él puede pregonarse que posee un contenido esencial, es decir, un núcleo intangible e innegociable a los vaivenes del legislador, que debe ser respetado por todas las autoridades del Estado

³⁹ Artículo 800 y ss. *ídem*.

⁴⁰ Cobro coactivo a partir del artículo 823 *ibídem*.

⁴¹ Robert Alexy plantea, por una parte el concepto de norma como genérico y, la regla y el principio como especies de normas, todas ellas como expresiones deónticas que manifiestan el deber ser (Mandato, permisión y prohibición).

Dentro del estudio de dicha clasificación, se encuentran dos posiciones para fijar la diferencia existente entre reglas y principios; una de ellas basada en la idea de los principios y la optimización, es decir, plantea la existencia de principios que se caracterizan por ser mandatos de optimización, llamada la TEORÍA DE LOS PRINCIPIOS, que pregona la existencia de los principios, plantean varios criterios para la diferenciación. Uno de los criterios es el de la generalidad, es decir, se basan en el aspecto cuantitativo de la norma para plantear su diferenciación. Así, si la *norma* consagra premisas generales y abstractas es un principio y si consagra premisas particulares y concretas es una regla. Sobre el tema ver: ALZATE RÍOS, Luis Carlos. EXPLICACIÓN DE LA TEORÍA DE LOS PRINCIPIOS EN ROBERT ALEXY. En: REVISTA INCISO DE LA FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLÍTICAS Universidad La Gran Colombia. Año 2007, no. 09. p. 69 a 82.



y cuya vulneración hace procedente su protección a través de los medios sumarios e idóneos correspondientes, como la acción de tutela.

Para hallar ese núcleo intangible del derecho fundamental al debido proceso, es importante partir de las normas mismas que lo consagran y desarrollan como derecho fundamental y garantía judicial⁴²

Como se puede desprender de las normas estudiadas, la publicitación de las decisiones adoptadas al interior del proceso judicial y del procedimiento administrativo, hacen parte del contenido esencial del debido proceso porque de ella se desprende que las mismas puedan ser conocidas por los interesados para que

⁴² Sobre este punto, se tomarán esencialmente el artículo 29 de la C.P. y los artículos 8 párrafo 1, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica, en referencia al sistema Americano de derechos humanos, y 14 párrafo 1, del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (PIDCP), con relación al sistema Universal de derechos humanos, normas estas últimas que hacen parte del bloque de constitucionalidad *stricto sensu*, a la luz del artículo 93 superior. Dichas normas son transcritas para su mejor entendimiento:

“ARTICULO 29. El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas.

Nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio.

En materia penal, la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable.

Toda persona se presume inocente mientras no se la haya declarado judicialmente culpable. Quien sea sindicado tiene derecho a la defensa y a la asistencia de un abogado escogido por él, o de oficio, durante la investigación y el juzgamiento; a un debido proceso público sin dilaciones injustificadas; a presentar pruebas y a controvertir las que se alleguen en su contra; a impugnar la sentencia condenatoria, y a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho.

Es nula, de pleno derecho, la prueba obtenida con violación del debido proceso.”

“ARTÍCULO 8.- GARANTÍAS JUDICIALES.

1. Toda persona tiene derecho a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier carácter.”

“Artículo 14

1. Todas las personas son iguales ante los tribunales y cortes de justicia. Toda persona tendrá derecho a ser oída públicamente y con las debidas garantías por un tribunal competente, independiente e imparcial, establecido por la ley, en la substanciación de cualquier acusación de carácter penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos u obligaciones de carácter civil. La prensa y el público podrán ser excluidos de la totalidad o parte de los juicios por consideraciones de moral, orden público o seguridad nacional en una sociedad democrática, o cuando lo exija el interés de la vida privada de las partes o, en la medida estrictamente necesaria en opinión del tribunal, cuando por circunstancias especiales del asunto la publicidad pudiera perjudicar a los intereses de la justicia; pero toda sentencia en materia penal o contenciosa será pública, excepto en los casos en que el interés de menores de edad exija lo contrario, o en las acusaciones referentes a pleitos matrimoniales o a la tutela de menores.”



así ejerzan otras garantías derivadas del derecho fundamental en estudio como la contradicción e impugnación de las mismas.

De igual forma, la Corte Constitucional ha definido el debido proceso como:

“(i) el conjunto complejo de condiciones que le impone la ley a la administración, materializado en el cumplimiento de una secuencia de actos por parte de la autoridad administrativa, (ii) que guarda relación directa o indirecta entre sí, y (iii) cuyo fin está previamente determinado de manera constitucional y legal. Ha precisado al respecto, que con dicha garantía se busca “(i) asegurar el ordenado funcionamiento de la administración, (ii) la validez de sus propias actuaciones y, (iii) resguardar el derecho a la seguridad jurídica y a la defensa de los administrados”⁴³

Así pues el desconocimiento del debido proceso administrativo, transgrede los principios por los cuales se debe regir la función administrativa para el servicio de los intereses generales, dentro de los cuales se impone la publicidad como principio de la función administrativa (artículos 29 y 209 C.P.), de tal manera que la Administración resulta obligada a poner en conocimiento de sus destinatarios todos aquellos actos que supongan una afectación de su situación jurídica, es decir, que si las actuaciones de la administración no son publicitadas se está vulnerando el derecho al debido proceso.

Ahora bien, es importante señalar que el artículo 209 superior, guarda estrecha relación en lo que respecta a la aplicación del artículo 29 *ibídem*, como quiera que el principio de publicidad es uno de los elementos esenciales del debido proceso administrativo, norma cuyo tenor literal dispone:

“ARTÍCULO 209. La función administrativa está al servicio de los intereses generales y se desarrolla con fundamento en los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, mediante la descentralización, la delegación y la desconcentración de funciones.”

⁴³ Corte Constitucional sentencia C-012 de 2013. M.P. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO.



La anterior norma reconoce el principio de publicidad como fundamento de la función pública, para dar a conocer a través de publicaciones, comunicaciones o notificaciones, las actuaciones administrativas a toda la comunidad o a los interesados o afectados, como garantía de transparencia y participación ciudadana.

Sobre el particular manifiesta la Corte Constitucional:

“Una de las formas en las que se concreta el principio de publicidad es a través de las notificaciones, actos de comunicación procesal que garantizan el “derecho a ser informado de las actuaciones judiciales o administrativas que conduzcan a la creación, modificación o extinción de una situación jurídica o a la imposición de una sanción”⁴⁴

Teniendo en cuenta lo anterior es preciso resaltar que el principio de la publicidad materializado a través de las notificaciones, tiene como finalidad garantizar el conocimiento de la existencia de un proceso o actuación administrativa y de su desarrollo, de manera que se garanticen de este modo el derecho de contradicción y de defensa.

Por lo tanto, el proceso Tributario es fundamental en el ejercicio de las competencias tributarias, pues su inobservancia conduce no solo a la vulneración de los derechos del contribuyente, sino también a la pérdida de discusiones en sede judicial contencioso administrativa, donde en muchas oportunidades aunque la administración sustenta la expedición de sus actos administrativos basados en hechos presúmeteme legales, esto se hace sin observar las reglas del procedimiento correspondiente.

Basten las anteriores consideraciones legales, interpretativas, doctrinales y jurisprudenciales para estudiar:

⁴⁴CORTE CONSTITUCIONAL Sentencia C-1114 del 25 de noviembre de 2003. M.P. Dr. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO.



3. EL CASO CONCRETO:

Dentro del *sub lite* tenemos que la controversia gira en torno a la expedición por parte del municipio de Sucre-Sucre, de la liquidación oficial No. 2012-007, del 29 de febrero de 2012, por medio de las cuales se declaró oficialmente liquidado el impuesto de alumbrado público por el periodo comprendido desde el mes de julio hasta el mes de diciembre del año 2010, y desde el mes de enero hasta el mes de diciembre del año 2011, más los intereses moratorios generados hasta el 31 de marzo de 2012, lo que sumado, arrojó un valor total de CIENTO DIECINUEVE MILLONES QUINIENTOS DOS MIL PESOS (\$ 119.502.000) M/TE., y por la expedición de la Resolución No. 2014-002 del 21 de febrero de 2014, a través de la cual se resolvió el recurso de reconsideración contra el acto administrativo descrito.

La anterior fue allegada al proceso por la parte demandante, como caudal probatorio, entre otras, y en los siguientes términos⁴⁵:

AÑO	PERIODO	VALOR A PAGAR
2010	07	\$ 5.150.000
2010	08	\$ 5.150.000
2010	09	\$ 5.150.000
2010	10	\$ 5.150.000
2010	11	\$ 5.150.000
2010	12	\$ 5.150.000
2011	01	\$ 5.356.000
2011	02	\$ 5.356.000
2011	03	\$ 5.356.000
2011	04	\$ 5.356.000
2011	05	\$ 5.356.000
2011	06	\$ 5.356.000
2011	07	\$ 5.356.000
2011	08	\$ 5.356.000
2011	09	\$ 5.356.000
2011	10	\$ 5.356.000
2011	11	\$ 5.356.000
2011	12	\$ 5.356.000
TOTAL		\$ 95.172.000

⁴⁵ (Contribuyente Interconexión Eléctrica S.A. E.S.P).



Al monto descrito, se le sumaron los intereses moratorios hasta el 31 de marzo del año 2012, por valor de \$ 24.330.000, lo que arrojó un gran total de \$. 119.502.000, concepto que ha sido liquidado y cobrado por el municipio de Sucre –Sucre según los hechos expuestos por el demandante.

El recurso de reconsideración interpuesto por la parte demandante contra la anterior liquidación, reposa en el expediente visible a folios 22 a 28.

La Resolución No. 2014-002 del 21 de febrero de 2014, expedida por el Tesorero Municipal de Sucre-Sucre, mediante la cual resolvió el recurso de reconsideración descrito anteriormente, obra en el expediente a folio 29 a 40.

El Acuerdo No. 007 de mayo 29 de 2009, expedido por el Concejo Municipal de Sucre-Sucre, descansa en el expediente a folios 3 a 214 del Cuaderno de pruebas.

Ahora bien, el Municipio de Sucre en virtud del Acuerdo 007 de mayo 29 de 2009, expedido por el Concejo Municipal, *“POR MEDIO DEL CUAL SE REFORMA EL ESTATUTO TRIBUTARIO DEL MUNICIPIO DE SUCRE- SUCRE”*, efectuó la liquidación oficial demandada, realizó la explicación sumaria del acto administrativo y posteriormente a eso, dicho Acuerdo fue tomado como base de la Resolución que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por el demandante contra la liquidación oficial. Es importante resaltar en este punto, que en los actos administrativos demandados, se citan normas que no coinciden con el texto del acuerdo que certifica la entidad demandada es el vigente, dado que de forma expresa certifica que este fue modificado a través del Acuerdo 11 del 27 de noviembre de 2014 (fol. 2 C. Pruebas) norma no aplicable al caso concreto, en donde se debate el impuesto de los años 2010 y 2011.

El mentado Acuerdo 007 de mayo 29 de 2009, en sus acápites más importantes para el *sub examine* dispone lo siguiente:



“Acuerdo No. 007 de 2009

(Mayo 29 de 2009)

TÍTULO PRELIMINAR

DISPOSICIONES GENERALES

...

ARTÍCULO 24° PRINCIPIO DEL DEBIDO PROCESO. *Se aplicará el principio consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política de Colombia, sujetándose tanto la Administración tributaria Municipal como el sujeto pasivo a las formas propias de cada proceso y procedimiento tributario tanto como Administrativo como Judicial, acatando la parte sustantiva y adjetiva, junto con sus ritualidades.*

ARTÍCULO 25.- DETERMINACIÓN Y COBRO DE TRIBUTOS. *La forma como se establecen, determinan y cobran los tributos, gravámenes, impuestos, tasas, sobretasas y contribuciones en el Municipio de Sucre-Sucre, se regirán por las normas vigentes sobre la materia con las modificaciones adoptadas por medio de la expedición del presente Acuerdo.*

CAPITULO XXII

IMPUESTO SOBRE EL SERVICIO DE ALUMBRADO PÚBLICO BASE LEGAL LEY 97 DE 1913 Y LEY 84 DE 1915

ARTICULO 288°:- DEFINICION: *Es un tributo de carácter general que se le aplica a todos los usuarios de servicios públicos domiciliarios y a los sectores industriales, comerciales, hotelero y oficial, con destino al sostenimiento y extensión general del alumbrado.*

ARTICULO 289°:- OBLIGACION DE CONTRIBUIR: *Están obligados todos los suscriptores o usuarios de los servicios públicos domiciliarios de energía del sector urbano y rural, dentro de la jurisdicción del municipio.*

ARTICULO 290°:- SUJETO PASIVO: *Son contribuyentes o responsables del pago del gravamen, todas la personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, propietarias, arrendatarias, poseedoras, tenedoras, ocupantes, usufructuarias o usuarias de bienes inmuebles ubicados en el perímetro urbano de la cabecera y en los centros poblados de la zona rural del Municipio*

ARTICULO 291°:- SUJETO ACTIVO: *El Municipio de Sucre - Sucre es un ente administrativo a cuyo favor se establece la tasa de alumbrado público y por ende en su cabeza recaen las potestades de liquidación, cobro, recaudo y disposición de los recursos del impuesto, las que puede delegar en persona jurídica mediante la celebración de un contrato de encargo fiduciario o de concesión para la prestación del servicio.*



ARTICULO 292°:- HECHO GENERADOR: *Lo constituye la prestación del servicio de alumbrado público en el perímetro urbano de la cabecera y en los centros poblados de la zona rural del Municipio.*

ARTICULO 293°:- BASE GRAVABLE: *La constituye el valor del consumo mensual del servicio domiciliario de energía eléctrica de los sujetos pasivos sobre los que recae el hecho generador, a cuyo costo se aplicará un porcentaje atendiendo los estratos socioeconómicos del Municipio de Sucre - Sucre, los usos de los bienes inmuebles y los tipos de usuarios clasificados en las normas reguladoras del servicio de energía eléctrica.*

LIBRO III

RÉGIMEN DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO MUNICIPAL

TÍTULO I ACTUACIÓN NORMAS GENERALES

ARTÍCULO 469: ADMINISTRACIÓN Y CONTROL DE IMPUESTOS MUNICIPALES: *Los municipios para efectos de las declaraciones tributarias y los procesos de fiscalización, liquidación oficial, imposición de sanciones, discusión y cobro de los impuestos administrados por ellos, aplicaran los procedimientos establecidos en el estatuto tributario para los impuestos del orden nacional.*

TITULO IV SANCIONES INTERESES MORATORIOS

ARTÍCULO 532: SANCIÓN POR MORA EN EL PAGO DE IMPUESTOS. *Los contribuyentes o responsables, agentes retenedores o contribuyentes de los impuestos vigilados por la Administración de Impuestos Municipales, que no cancelen oportunamente los impuestos a su cargo, deberán liquidar y pagar intereses moratorios, por cada mes o fracción de mes calendario de retardo en el pago.*

(...)

*Los mayores valores de impuestos, retenciones, determinados por la Administración de Impuestos Municipales en las liquidaciones oficiales, causarán intereses de mora, a partir del vencimiento del término en que debieron haberse cancelado por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, de acuerdo con los plazos del respectivo año o período gravable al que se refiera la liquidación oficial (**Artículo 634 E.T.Nal**)*

NORMAS GENERALES SOBRE SANCIONES



ARTÍCULO 537: ACTOS EN LOS CUALES SE PUEDEN IMPONER SANCIONES. *Las sanciones podrán imponerse mediante resolución independiente, o en las respectivas liquidaciones oficiales. (Artículo 637 E.T.Nal).*

TÍTULO V
CAPITULO I
DETERMINACIÓN DE IMPUESTO Y DETERMINACIÓN DE SANCIONES
NORMAS GENERALES

ARTICULO. 575°:- ESPÍRITU DE JUSTICIA. *Los funcionarios públicos, con atribuciones y deberes que cumplir en relación con la liquidación y recaudo de los impuestos municipales, deberán tener siempre por norma en el ejercicio de sus actividades que son servidores públicos, que la aplicación recta de las Leyes deberá estar presidida por un relevante espíritu de justicia, y que el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación. (Artículo 683 E.T.Nal)*

(...)

ARTÍCULO 584: COMPETENCIA PARA AMPLIAR REQUERIMIENTOS ESPECIALES, PROFERIR LIQUIDACIONES OFICIALES Y APLICAR SANCIONES. *Corresponde al jefe de la unidad de liquidación, proferir las ampliaciones a los requerimientos especiales, las liquidaciones de revisión corrección y aforo, la adición de impuestos, y demás actos de determinación oficial de impuestos y retenciones, así como la aplicación y reliquidación de las sanciones por extemporaneidad, corrección inexactitud por no declarar, por libros de contabilidad, por no inscripción, por no expedir certificados, por no informar, la clausura del establecimiento, las resoluciones de reintegro de sumas indebidamente devueltas así como sus sanciones, y en general de aquellas sanciones cuya competencia no este adscrita a otro funcionario y se refiera al cumplimiento de las obligaciones de informar, declarar y determinar correctamente los impuestos y retenciones,*

Corresponde a los funcionarios de esta unidad, previa autorización, comisión o reparto del jefe de liquidación, adelantar los estudios, verificaciones visitas, pruebas, proyectar las liquidaciones y demás actuaciones previas y necesarias para proferir los actos de competencia del jefe de dicha unidad (artículo 691 E. T NAL).

...

LIQUIDACIÓN DEL AFORO

ARTICULO. 589°:- EMPLAZAMIENTO PREVIO POR NO DECLARAR. *Quienes incumplan con la obligación de presentar las declaraciones tributarias, estando obligados a ello, serán emplazados por la Administración de*



Impuestos Municipales, previa comprobación de su obligación, para que lo hagan en el término perentorio de un (1) mes, advirtiéndoseles de las consecuencias legales en caso de persistir su omisión.

El contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que presente la declaración con posterioridad al emplazamiento, deberá liquidar y pagar una sanción por extemporaneidad, en los términos previstos en el artículo 547 de este Acuerdo. **(Artículo 715 E.T. Nal)**

ARTICULO. 590°:- CONSECUENCIA DE LA NO PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN CON MOTIVO DEL EMPLAZAMIENTO. Vencido el término que otorga el emplazamiento de que trata el artículo anterior, sin que se hubiere presentado la declaración respectiva, la Administración de Impuestos Municipales procederá a aplicar la sanción por no declarar prevista en el artículo 548 de este Acuerdo. **(Artículo 716 E.T. Nal)**

ARTICULO. 591°:- LIQUIDACIÓN DE AFORO. Agotado el procedimiento previsto en los artículos 548 y 595 de este Acuerdo, la Administración Municipal podrá, dentro de los cinco (5) años siguientes al vencimiento del plazo señalado para declarar, determinar mediante una liquidación de aforo, la obligación tributaria al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que no haya declarado. **(Artículo 717 E.T.Nal)**

ARTICULO. 592°:- PUBLICIDAD DE LOS EMPLAZADOS O SANCIONADOS. La Administración de Impuestos Municipales divulgará a través de medios de comunicación de amplia difusión; el nombre de los contribuyentes, responsables o agentes de retención, emplazados o sancionados por no declarar. La omisión de lo dispuesto en este artículo, no afecta la validez del acto respectivo. **(Artículo 718 E.T.Nal).**

ARTICULO. 593°:- CONTENIDO DE LA LIQUIDACIÓN DE AFORO. La liquidación de aforo tendrá el mismo contenido de la liquidación de revisión, señalado en la normatividad vigente, con explicación sumaria de los fundamentos del aforo. **(Artículo 719 E.T.Nal).** (Negritas del texto en general de la Sala).

De las disposiciones del Acuerdo en mención, se puede observar que el hecho generador del impuesto en discusión, es directamente el hecho de ser suscriptor u usuario de los servicios públicos domiciliarios de energía eléctrica, es decir, se utilizó como fórmula para determinar la causación del impuesto, de forma directa, es utilizar como servicio público domiciliario el de la energía eléctrica, lo que se infiere de la interpretación armónica de los artículos 288, 289, 290, 291, 292 y 293 del acuerdo en estudio, pues claramente el primero de los artículos citados (288), al momento de definir el impuesto en estudio, lo hace con fundamento en su aplicación general “a



todos los usuarios de servicios públicos domiciliarios”, el 289 obliga a contribuir a “*todos los suscriptores o usuarios de los servicios públicos domiciliarios de energía*”, hecho este que igualmente sirve para cuantificar el monto a pagar (293) al momento de definirlo en torno al valor del consumo mensual de energía eléctrica.

Así las cosas, como se infiere del acto administrativo demandado, se está gravando a la entidad demandada por el hecho de ser propietaria y/o usufructuaria de líneas de transmisión (fol. 21 C. Principal). Por lo anterior, para la Sala, este solo hecho no hace que la entidad demandante sujeto pasivo del impuesto, pues no se ha demostrado que sea usuaria o suscriptora del servicio de energía eléctrica, adicional a que por el hecho de ser la propietaria de las líneas de transmisión, no la hace potencialmente beneficiaria del servicio de alumbrado público, a cargo del ente territorial demandado, pues ese solo hecho no la constituye en residente, no se esgrime como hecho que posea establecimiento en el municipio, por lo que claramente el solo punto de poseer unas líneas de conducción de energía, no la hacen incurrir en el hecho generador descrito, por lo que para la Sala, la entidad demandada **no es sujeto pasivo del impuesto en estudio, acorde con las normas especiales dictadas por el municipio, al momento de fijar los elementos esenciales del tributo en estudio.**

Por otro lado, como se especificó, el procedimiento a aplicar en caso de que no se cumpla con la obligación tributaria sustancial, lo que se encuentra regulado de forma expresa en el artículo 25 del acto administrativo municipal ya traído a colación, además de lo dispuesto de manera genérica en el artículo 469, cuando literalmente se lee que, **“al procedimiento tributario municipal, se le aplicaran los procedimientos del estatuto tributario para los impuestos del orden nacional”.**

Sumado a lo anterior, es importante resaltar que todo el Libro III, del citado Acuerdo, denominado “Régimen de Procedimiento Tributario Municipal”, se encuentra basado y toma como fundamento para establecer las declaraciones tributarias, las obligaciones de sujetos pasivos y terceros, el trámite sancionatorio y la liquidación del aforo, **el**



Régimen normativo del Estatuto Tributario Nacional, tal y como se resaltó en el texto transcrito del acuerdo.

Es importante recalcar, tema desarrollado en los considerandos, que la normativa adjetiva señalada en la Ley 383 de 1997, indicaba claramente que los **municipios y distritos, para efectos de establecer las declaraciones tributarias y los procesos de fiscalización, liquidación oficial, imposición de sanciones, discusión y cobro relacionados con los impuestos administrados por ellos, aplicaran los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario**, ahora bien, dicha normativa fue modificada y adicionada por la Ley 788 de 2002 en su artículo 59 dejó expuesto que en lo concerniente al procedimiento Tributario territorial, los departamentos y municipios **también aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación, discusión, cobro**, devoluciones, régimen sancionatorio incluido su imposición, a los impuestos por ellos administrados. Igualmente, si bien la Ley 1430 de 2011 abre la posibilidad de que los municipios consagran otras formas diferentes de liquidación de sus impuestos como la facturación, ello debe ser regulado de forma expresa en sus acuerdos municipales, cosa que acá no ha ocurrido, dado que la norma municipal, como ya se indicó de forma expresa remite al Estatuto Tributario Nacional.

Aunado a esto, claramente lo dispone el artículo 469 del Acuerdo 007 de 2009 expedido por el Concejo municipal de Sucre-Sucre, el cual sirvió de base para que el municipio demandado efectuara el proceso de liquidación del impuesto de alumbrado público, que ***“Los municipios para efectos de las declaraciones tributarias y los procesos de fiscalización, liquidación oficial, imposición de sanciones, discusión y cobro de los impuestos administrados por ellos, aplicaran los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional”***.



Por consiguiente, es evidente la contradicción en la que cae el ente demandado, como quiera que la propia regulación territorial por la que se rige, dicta cuál es el procedimiento a seguir para efectos de determinar el impuesto de alumbrado público en el municipio de Sucre-Sucre, que no es otra que las normas contenidas en el Estatuto Tributario Nacional, procedimiento que según el marco normativo legal y la línea jurisprudencial, son totalmente aplicables al procedimiento territorial, el que incluye claramente la etapa de la determinación como se explicó, (fiscalización y liquidación).

Esta tan cierto lo expuesto anteriormente, que en el mismo Título V, Capítulo I, del Acuerdo 007 de 2009, denominado “**DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO Y DETERMINACIÓN DE SANCIONES**”, se plasmó en el artículo 589, nombrado como, de la liquidación del aforo el “**EMPLAZAMIENTO PREVIO POR NO DECLARAR**. *Quienes incumplan con la obligación de presentar las declaraciones tributarias, estando obligados a ello, serán emplazados por la Administración de Impuestos Municipales, previa comprobación de su obligación, para que lo hagan en el término perentorio de un (1) mes, advirtiéndoseles de las consecuencias legales en caso de persistir su omisión*”.

Es claro pues, que la misma norma exige el emplazamiento previo, antes de liquidar el aforo, y no solo esto, si no el deber de surtir todo el trámite previsto en el Procedimiento Tributario Nacional, esto es, agotar previamente el procedimiento de determinación (fiscalización y liquidación), lo que no hizo el ente territorial demandado a la hora de hacer la liquidación oficial de cobro del impuesto de alumbrado público.

Ahora bien, al entrar a estudiar la forma mediante la cual fue liquidado el aforo, esto el procedimiento que se le dio a la liquidación oficial No. 2012-007, el cual en ninguna parte se vislumbra el cumplimiento de la etapa de determinación, que como se ha dicho anteriormente comprende la fase de fiscalización y de liquidación, la primera comporta las notificaciones, requerimientos especiales o emplazamientos, para luego



llegar a lo que se conoce en materia tributaria como **liquidación oficial del aforo**, por lo cual, existe una clara inobservancia del artículo 59 de la Ley 788 2002, y del mismo marco normativo que contiene el ya mencionado acuerdo.

Atendiendo a lo expuesto, es claro para esta Colegiatura, que para hacer efectiva la liquidación y el cobro del impuesto se debió aplicar las disposiciones contenidas en el Estatuto Tributario, lo cual no hizo el municipio demandado, por consiguiente, al no aplicar las disposiciones contenidas en el procedimiento tributario, conllevó a que se pretermitieran etapas en el proceso de liquidación del impuesto de alumbrado público, como se mencionó en la parte motiva de la providencia, el procedimiento administrativo tributario tiene unas etapas o facultades que se deben seguir obligatoriamente para efectos de liquidar el impuesto o el tributo correspondiente, en especial se omitió toda la etapa de determinación, previa a la liquidación.

Como se puede observar, el municipio al momento de liquidar el impuesto, debió hacer un emplazamiento para declarar o requerimiento especial al contribuyente, para el caso INTERCONEXIONES ELÉCTRICAS S.A. E.S.P ISA., lo cual no hizo, desconociendo el Procedimiento Administrativo Tributario Territorial de determinación y liquidación del tributo, por ende, el debido proceso del ente que demanda, por consiguiente, se resalta que como expresión del poder estatal y como garantía para los administrados, en el marco del Estado de Derecho, se exige que el acto administrativo esté conforme no solo a las normas de carácter constitucional sino con aquellas jerárquicamente inferiores a esta. Este es el principio de legalidad, fundamento de las actuaciones administrativas, a través del cual se le garantiza a los administrados que en ejercicio de sus potestades, la administración actúa dentro de los parámetros fijados por el Constituyente y por el legislador, razón que hace obligatorio el acto desde su expedición, pues se presume su legalidad⁴⁶.

⁴⁶ Ver CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-1436 de 2000. M.P. Dr. ALFREDO BELTRÁN SIERRA.



Lo anterior es correlativo a derecho fundamental al debido proceso administrativo, habida consideración que las actuaciones de la Administración, deben estar regidas por este principio, derecho y garantía fundamental, dándole la posibilidad al contribuyente de ejercer su defensa en debida forma, es decir, que la administración ejerza su autoridad de conformidad a los presupuestos normativos trazados por el legislador a la hora de desarrollar toda clase de procedimientos administrativos, obedeciendo los parámetros legales, principios y normas constitucionales, propendiendo siempre por el debido ejercicio de la función pública, y por los derechos del administrado, por lo que al omitirse toda una etapa previa a la liquidación, se vulneró el derecho al debido proceso tributario territorial.

Así las cosas, para este Cuerpo Colegiado no existe duda de que en el procedimiento administrativo de liquidación del impuesto de alumbrado público ejercido por el municipio de Sucre-Sucre frente a la demandante, no se aplicaron las normas pertinentes, desconociendo el derecho de defensa y debido proceso del contribuyente, por cuanto, no se le dio aplicabilidad al procedimiento tributario nacional, siendo de obligatorio cumplimiento hacerlo para este tipo de actuaciones tributarias, de determinación, fiscalización y liquidaciones oficiales. Por esta razón, la Sala, declarará nulos los actos administrativos que liquidaron el impuesto de alumbrado público y que resolvieron los recursos de reconsideración interpuestos en vía gubernativa.

Teniendo en cuenta lo anterior, no comparte esta Magistratura la tesis expuesta por el municipio demandado en su intervención procesal, como quiera que contrario a estos argumentos, el Procedimiento Tributario Nacional se aplica también como Procedimiento Tributario Territorial, es una decisión legítima en cuanto no limita injustificadamente la autonomía de las entidades territoriales. Así lo consagra la ley, la jurisprudencia y lo determinó el mismo Acuerdo municipal 007 de 2009, expedido por el Concejo del municipio de Sucre-Sucre, por cuanto no se comparten dichos argumentos, máxime que sus planteamientos pueden ser aplicables al impuesto predial, como ya se indicó, pero no a los demás tributos territoriales, cuando el



municipio no haya adaptado sus procedimientos a la regulación contenida en la Ley 1430 de 2011, ya mencionada en esta providencia.

Como consecuencia de lo anterior, se dispondrá la demandante INTERCONEXIONES ELÉCTRICAS S.A E.S.P - ISA, no tiene obligación de pago de los valores impuestos en los actos administrativos demandados, es decir, no habrá lugar al cobro de suma alguna por concepto de impuesto de alumbrado público y sanción por intereses moratorios de parte del MUNICIPIO DE SUCRE-SUCRE en su contra, por los periodos comprendidos de julio a diciembre de 2010, y de enero a diciembre del año 2011, prosperando los dos cargos esgrimidos en contra de los actos administrativos demandados, es decir, se encuentran incursos en las causales de nulidad de violar las normas en que deberían fundarse y expedirse con desconocimiento del derecho de audiencia y defensa.

4. CONCLUSIÓN:

Teniendo en cuenta lo anterior, para la Sala, se observó claramente una violación a las normas superiores y al debido proceso en la actuación tributaria que liquidó el impuesto de alumbrado público, dado que la entidad demandada ante no es sujeto pasivo del impuesto, y los actos se expedieron desconociendo la aplicabilidad del Procedimiento Tributario Nacional al Procedimiento Tributario Territorial, y de contera violando la norma territorial que regula el tema de forma expresa (Artículo 469 del Acuerdo municipal 007 de 2009, expedido por el Concejo del municipio de Sucre-Sucre), cargos estos que se declaran probados.

5. CON RELACIÓN A LA CONDENA EN COSTAS:

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 188 del C.P.A.C.A. en concordancia con los artículos 365 y 366 del C.G.P. y por la prosperidad parcial de las pretensiones, se condenará a la parte demandada al pago de las costas



correspondientes a esta instancia. En firme la presente providencia, realícese la liquidación correspondiente, conforme lo regulado en las normas ya citadas.

DECISIÓN: En mérito de lo expuesto, la **SALA PRIMERA DE DECISIÓN ORAL DEL TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE SUCRE, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY,**

FALLA:

PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad de la liquidación oficial No. 2012-0007 del 29 de febrero de 2012, por medio de la cual el Municipio de Sucre-Sucre, liquidó el impuesto de alumbrado público a INTERCONEXIONES ELÉCTRICAS S.A E.S.P-ISA; y de la Resolución No. 2014-002 del 21 de febrero de 2014, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la parte demandante contra la mentada Resolución, por lo expuesto en la parte motiva de la providencia.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRESE** que no hay lugar al cobro de suma alguna por concepto de impuesto de alumbrado público y a sanción por intereses moratorios de parte del MUNICIPIO DE SUCRE-SUCRE en contra de INTERCONEXIONES ELÉCTRICAS S.A E.S.P-ISA, por los periodos comprendidos de julio a diciembre de 2010, y de enero a diciembre del año 2011.

TERCERO: El MUNICIPIO DE SUCRE - SUCRE, **DARÁ** cumplimiento a este fallo dentro del término previsto en el artículo 192 del C.P.A.C.A. y si así no lo hiciera, se condena al pago de los intereses previstos en el artículo 195 *ibidem*.

QUINTO: CONDÉNESE en costas de primera instancia a la parte demandada. En firme la presente providencia, **REALÍCESE** la liquidación correspondiente.



SEXTO: En firme la sentencia, **HÁGANSE** las comunicaciones del caso para su cumplimiento; **DEVUÉLVASE** a la demandante el excedente, si lo hubiere, de las sumas consignadas para gastos del proceso, **CANCÉLESE** su radicación, **ARCHÍVESE** el expediente, previa anotación en el Sistema Informático de Administración Judicial Siglo XXI y para su cumplimiento.

Se deja constancia que el proyecto de esta providencia fue discutido y aprobado por la Sala en sesión de la fecha, según consta en el acta N° 044.

NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE

Los Magistrados,

LUIS CARLOS ALZATE RÍOS

RUFO ARTURO CARVAJAL ARGOTY

Ausente con permiso

MOISÉS RODRÍGUEZ PÉREZ