



*TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE BOYACÁ
SALA DE DECISIÓN NO. 5
MAGISTRADO PONENTE: OSCAR ALFONSO GRANADOS NARANJO*

Tunja, 15 de julio de 2020.

Demandante	CSS CONSTRUCTORES
Demandado	Municipio de Duitama
Expediente	152383333001 2017 00097 01
Medio de control	Nulidad y restablecimiento del derecho
Asunto	Corrección de liquidación oficial - impuesto de alumbrado público – mayor valor a pagar – acuerdo municipal que modifica – facultad de los Concejos Municipales – concesión y concesionario - confirma sentencia de primera

Decide la Sala el recurso de apelación formulado por la PARTE DEMANDANTE (Fls.293-298) contra la sentencia proferida el 3 de mayo de 2019 por el Juzgado Primero Administrativo Oral del Circuito de Duitama, mediante la cual se **negó las pretensiones de la demanda** (Fls. 281-287).

I. ANTECEDENTES

1. LA DEMANDA¹

A través de apoderado judicial y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, la Sociedad CSS CONSTRUCCIONES S.A, presentó demanda en contra del Municipio de Duitama, con el objeto que se realicen las siguientes declaraciones:

*“(...) Se declare la nulidad de la Resolución No. 1746 del 19 de julio de 2016, por medio de la cual la Secretaria de Hacienda del Municipio demandado realizó “**corrección a una liquidación oficial de impuesto de alumbrado público**”, correspondiente a la sociedad demandante y por los periodos de agosto a febrero de 2012.*

¹ Folio 2-21



Demandante: Sociedad CSS CONSTRUCTORES S.A
Demandado: Municipio de Duitama
Expediente: 152383333001201700097-01
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 2ª instancia

2. *Se declare la nulidad de la resolución No. 3027 del 2 de diciembre de 2016, por medio de la cual, la misma funcionaria resolvió el **recurso de reconsideración** interpuesto contra la primera resolución demandada, confirmándola en su integridad.*
3. *Se inaplique la expresión “**de corrección**” del artículo 561 del Estatuto Tributario de Duitama (acuerdo municipal número 41 del 29 de diciembre de 2008) por ser contrario al artículo 59 de la Ley 788 de 2002.*
4. *Se Inaplique el segundo inciso del artículo 562 del mismo estatuto y por la misma razón.*
5. *A título de restablecimiento del derecho, declárese que la sociedad demandante **nada debe al municipio de Duitama por impuesto de alumbrado público**, correspondiente al periodo **agosto de 2011 a febrero de 2012**.*
6. *Se condene al Municipio a devolver a la sociedad actora, toda suma de dinero que se vea obligada a pagar en ejecución de los actos administrativos demandados.*
7. *Se actualice la anterior condena en los términos del artículo 187 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, esto es, desde cuando se haga el pago por parte de la sociedad actora, hasta la ejecutoria de la sentencia definitiva que imponga la devolución.*
8. *Sobre la misma, se condene al municipio a pagar intereses de mora, desde la ejecutoria de la sentencia hasta cuando se realice la devolución, de acuerdo con el artículo 192 y el numeral 4º del artículo 195 del mismo código.*
9. *Se lo condene en costas, según el artículo 188 del estatuto citado*
10. *Se le ordene a cumplir la sentencia definitiva en los términos de los artículos citados.”*

1. HECHOS

Los hechos en que se fundamenta la demanda son, en síntesis, los siguientes:

El Municipio demandado es **sujeto de activo** del impuesto de alumbrado público causado en su jurisdicción territorial, **recaudo que realiza por medio de la Empresa de Energía de Boyacá**, la cual, incluye en las facturas dirigidas a cada usuario del servicio de energía eléctrica, el valor de dicho impuesto.



Demandante: Sociedad CSS CONSTRUCTORES S.A
Demandado: Municipio de Duitama
Expediente: 152383333001201700097-01
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 2ª instancia

Durante los periodos de **agosto de 2011 a febrero de 2012**, dicha empresa cobró el impuesto a la sociedad demandante, a la tarifa correspondiente a los **usuarios industriales**, equivalente al **12% del consumo mensual** del servicio de energía.

Sin embargo, en el Municipio de Duitama a través de la **Resolución 1746 del 19 de julio de 2016** corrigió dicha tarifa y **aplicó la impuesta a las concesiones viales**.

La nueva tarifa aplicada es de **dos salarios mínimos legales mensuales** vigentes por **cada periodo de causación del impuesto**.

Por lo anterior, la sociedad contribuyente interpuso recurso de reconsideración contra la resolución que dispuso la corrección, el cual fue resuelto a través de la Resolución 3027 de 2 de diciembre de 2016 **confirmando la decisión recurrida**.

1.2 Normas violadas

Invocó como normas violadas las previstas en las siguientes disposiciones:

Constitución Política artículos: 338

Legales: Art 59 de la Ley 788 de 2002; arts. 698, 561, 562 y 683 del Estatuto Tributario Nacional y arts, 288, 491 y 562 del Estatuto Tributario Municipal.

11. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA.

- El Municipio de Duitama contestó la demanda oponiéndose a la totalidad de las pretensiones de la demanda en consideración a las siguientes razones (*fls. 35-56*):

En primer lugar, señaló que el proceso adelantado por la Secretaría de Hacienda Municipal a fin de determinar el **cobro de la diferencia dejada de recaudar por concepto de impuesto de**



Demandante: Sociedad CSS CONSTRUCTORES S.A
Demandado: Municipio de Duitama
Expediente: 152383333001201700097-01
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 2ª instancia

alumbrado público correspondiente a los periodos gravables de **agosto de 2011 a febrero de 2012** al contribuyente CSS CONSTRUCTORES S.A, se adelantó con sujeción a los principios de legalidad, debido proceso y a las normas aplicables en materia tributaria.

Así mismo, teniendo en cuenta que **la concesión demandante no está exenta del pago del impuesto de alumbrado público** ya que en virtud del Estatuto Tributario Municipal compilado (2008-2013) se estableció este gravamen que **recae sobre el servicio de alumbrado público** definido en el artículo 286 y siguientes del Acuerdo 041 de 2008, por medio del cual, se estableció el **Estatuto Tributario del Municipio de Duitama**, que permite a la Empresa de Energía de Boyacá **facturar y recaudar** el impuesto de alumbrado público en el Municipio de Duitama, como sujeto activo en aplicación del artículo 287 del Estatuto Municipal.

Del mismo modo, teniendo en cuenta la normatividad en materia tributaria, las atribuciones dadas a la administración, especialmente la contenida en el **artículo 562 del Acuerdo 041 de 2008**, la facultan para realizar correcciones a las liquidaciones oficiales, en este caso, del impuesto al alumbrado público, facturadas a través del recibo de energía.

En este caso, la Sociedad CSS CONSTRUCTORES S.A, es el sujeto pasivo del impuesto de alumbrado público y por ende le corresponde al Municipio de Duitama en uso de las facultades de fiscalización, expedir las liquidaciones oficiales de corrección, concretamente el cobro del impuesto de alumbrado público de los referidos periodos gravables por la suma de \$7'396.869.

Lo mencionado toda vez que, la Empresa de Energía de Boyacá, facturó y recaudó dicho impuesto, **sin tener en cuenta el contenido del Acuerdo Municipal 022 de 2011**, mediante el cual se modificó el **Acuerdo 041 de 2008**, toda vez que, incluyó un inciso nuevo al Estatuto de Rentas Municipales de Duitama, en el sentido de **establecer unas tarifas a algunos sujetos pasivos del impuesto de alumbrado público**, como las entidades financieras,



Demandante: Sociedad CSS CONSTRUCTORES S.A
Demandado: Municipio de Duitama
Expediente: 152383333001201700097-01
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 2ª instancia

empresas de servicios públicos, las empresas de transmisión de energía, empresas de telefonía fija y móvil, los poliductos, e igualmente para las **concesiones viales** las cuales pagaran según dicha norma, una liquidación equivalente a **2 salarios mínimos legales mensuales vigentes**.

Adicionalmente manifestó el ente territorial que, mediante **Oficio SHA-1070-097-11**, la administración municipal de Duitama, comunicó a la EBSA el contenido del Acuerdo municipal No. 022 de 2011 para su aplicación, de acuerdo al objeto del convenio 2008-004 celebrado con la entidad territorial – Municipio de Duitama.

Del mismo modo señaló que, tomando en consideración la obligación de la administración municipal en cuanto al efectivo recaudo del impuesto de alumbrado público y la deuda que tenía en materia tributaria el demandante por concepto de la diferencia recaudada y lo que realmente se debía cancelar al tenor del Acuerdo 022 de 2011, el municipio de Duitama mediante Resolución 1746 de 2016 ordenó en su numeral primero el **cobro de las vigencias gravables investigadas en el periodo referido que asciende a la suma de \$7'.396.869**.

De conformidad con lo expuesto, advirtió el municipio demandado que al existir una diferencia entre lo liquidado y facturado y el valor que debía recaudarse por concepto de dicho concepto, la administración **procedió a emitir la liquidación oficial de corrección** al CONSORCIO CSS CONSTRUCTORES S.A, en cumplimiento de sus atribuciones legales, especialmente en las establecidas en el **artículo 490 del Estatuto Tributario Municipal** y con base en las **liquidaciones oficiales** suministradas por la EBSA, se dispuso modificar la liquidación emitida por la empresa recaudadora mediante la Resolución No. 1746 de 2016 *“por medio de la cual se realiza corrección a una liquidación Oficial de impuesto de alumbrado público”*.

Puso de presente que como el artículo 1 del Acuerdo Municipal 022 de 2011 adicionó en un numeral al artículo 290 del Acuerdo 041 de 2008, **estableciendo unas tarifas a algunos sujetos pasivos del**



Demandante: Sociedad CSS CONSTRUCTORES S.A
Demandado: Municipio de Duitama
Expediente: 152383333001201700097-01
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 2ª instancia

impuesto al alumbrado público, como es el caso de la sociedad demandante dada su condición de ser una **concesión vial**, esta debe pagar una suma equivalente a 2 salarios mensuales legales vigentes.

Respecto de lo señalado por la parte actora en cuanto a que el impuesto de alumbrado público es **declarado mas no liquidado**, precisó el ente territorial que dicho impuesto en una **contribución liquidada**, toda vez que su cobro **se hace a través de la factura de energía** en la que se liquida dicho impuesto bajo la presunción que dicha factura es al acto administrativo a través del cual el municipio de Duitama como sujeto activo, realizó la liquidación oficial del valor del tributo a cargo del contribuyente, **siendo así un impuesto liquidado más no declarado**, como lo pretende hacer ver la parte demandante, por tal razón no es procedente la aplicación de la norma tributaria argumentada sobre los impuestos declarados.

Agregó que dicha actuación de cobro no solo obedece a la obligación que recae sobre la administración municipal o a la obligación del contribuyente en cumplir las normas municipales de carácter contributivo, sino además por un **control de advertencia de la Contraloría General de la República del 28 de noviembre de 2013**, mediante la cual le estableció al municipio un plan de mejoramiento en cuanto a los contribuyentes.

Precisó el ente accionado que, la sociedad demandante ha venido cancelando de manera oportuna y correcta el cobro del impuesto de alumbrado público **desde el mes de marzo de 2012 a la fecha**, conforme a los establecido en el Acuerdo Municipal No. 022 de 2011.

Finalmente adujo que no se entiende como la parte demandante pretende que se declare la nulidad de las Resoluciones demandadas, pues el municipio de Duitama **tiene el deber legal de recaudar los impuestos**, como en este caso el de **alumbrado público**, teniendo además la obligación fiscal de hacerlo, so pena de atentar contra el erario de la entidad territorial con las consecuencias que ello impone.



Demandante: Sociedad CSS CONSTRUCTORES S.A
Demandado: Municipio de Duitama
Expediente: 152383333001201700097-01
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 2ª instancia

En suma, las actuaciones de la entidad municipal gozan de legalidad ya que dispone de normas que no contravienen el ordenamiento superior, situación diferente sería la inaplicación normativa, en caso de que el municipio no contara con tales herramientas jurídicas en materia tributaria territorial que exigiría la aplicación del estatuto tributario nacional, lo que no ocurre en el municipio de Duitama.

12. LA PROVIDENCIA APELADA (Fls. 281-287)

El Juzgado Primero Administrativo Oral del Circuito Judicial de Duitama, en sentencia de primera instancia proferida el 3 de mayo de 2019, **negó las pretensiones de la demanda**, con fundamento en las siguientes razones:

Luego de señalar el marco jurídico aplicable al caso concreto, adujo que de acuerdo con el **Estatuto Tributario de Duitama** (Acuerdo 041 del 29 de diciembre de 2008), dicho ente territorial tiene reglamentado el impuesto de alumbrado público en el artículo 289 y siguientes de la precitada norma.

Así mismo, el artículo 287 ibídem, determina que el Municipio de Duitama es el **sujeto activo del tributo**, el que a través de **convenio con una empresa** generadora, distribuidora o comercializadora podrá delegar la liquidación, facturación y recaudo del valor del impuesto, al tiempo que conforme al artículo 288 es **sujeto pasivo del tributo**, toda persona natural o jurídica que tenga el carácter de suscriptor y/o beneficiario del servicio en el perímetro de la ciudad de Duitama, al igual que los propietarios de lotes urbanizables, no urbanizados y urbanizados, no edificados, así como los beneficiarios del alumbrado público de predios del sector rural.

De igual forma, el **artículo 289** de la precitada norma, establece que la base gravable para la liquidación del impuesto de alumbrado público será el **valor del consumo de energía facturado** por la Empresa prestadora del servicio a los sectores comercial, industrial y oficial, mientras que **para el caso de los lotes establece como base gravable el avalúo catastral**.



Demandante: Sociedad CSS CONSTRUCTORES S.A
Demandado: Municipio de Duitama
Expediente: 15238333001201700097-01
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 2ª instancia

A su turno, el **artículo 290** del citado estatuto municipal, estableció las tarifas para los diferentes sectores así:

- a) Sector comercial. 15% del valor del consumo de energía eléctrica y un tope máximo de 9 SMLMV.
- b) Sector industrial. 12% del valor del consumo de energía eléctrica y un tope máximo de 9 SMLMV.
- c) Sector Oficial: 3% del valor del consumo de energía eléctrica.
- d) Sector Residencial: tarifa diferencial de acuerdo al nivel de estratificación.

De otra parte, el Municipio de Duitama y la Empresa de Energía de Boyacá – EBSA- suscribieron el **convenio 2008-004**, en virtud del cual, la EBSA en nombre del municipio realiza la **facturación y recaudo** del impuesto de alumbrado público, en los términos de los acuerdos municipales de regulación del mismo, convenio que se encontraba **vigente durante los periodos de facturación** que dieron origen a la presente demanda.

Así, en cumplimiento del referido convenio, la EBSA **liquidó el impuesto de alumbrado público** a la sociedad demandante con la factura de energía, correspondiente a los periodos de **agosto de 2011 a febrero de 2012**, aplicando la tarifa establecida para el sector industrial, es decir, el **12% del valor del consumo de energía y no por el equivalente a dos salarios mínimos legales mensuales** vigentes como lo prevé el numeral 5 del artículo 290 del Estatuto Tributario de Duitama, modificado por el Acuerdo 022 de 2011, para las concesiones viales.

En el año 2013 la **Gerencia Departamental de la Contraloría General de la República**, realizó auditoria al funcionamiento del alumbrado público en la ciudad de Duitama, señalando como hallazgo la “inaplicabilidad del Acuerdo No. 022 de 2011, poniendo en evidencia que en los periodos correspondientes a los meses de **agosto a diciembre de 2011 y enero y febrero de 2012**, al Consorcio Solarte y Solarte, actualmente CSS Constructores S.A, se



Demandante: Sociedad CSS CONSTRUCTORES S.A
Demandado: Municipio de Duitama
Expediente: 152383333001201700097-01
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 2ª instancia

le liquidó el impuesto de alumbrado público **sin aplicar la tarifa prevista en el acuerdo precitado** para las concesiones viales, lo que activó la función de advertencia, en virtud de la cual, el ente territorial auditado se comprometió a implementar las acciones administrativas pertinentes, para hacer efectivo el recaudo de la diferencia resultante de la liquidación correcta del tributo.

Con fundamento en lo anterior, consideró el *A quo* que no le asiste razón a la sociedad demandante cuando señala que el pago realizado por esta en el periodo entre agosto de 2011 y febrero de 2012 fue el correcto por considerar que el artículo 288 del Estatuto Tributario de Duitama no previó como sujeto pasivo del impuesto de alumbrado público a los concesionarios viales.

Adujo así el juez de instancia que dicha apreciación no es cierta en tanto dicho artículo consagró en forma genérica a toda persona natural y jurídica que tenga carácter de suscriptor y/o beneficiario del servicio en el perímetro de la ciudad de Duitama, al tiempo que, en la parte final del numeral 5 del artículo 290, modificado por el Acuerdo 022 de 2011, **estableció específicamente para las concesiones viales una tarifa mensual** equivalente a dos salarios mínimos legales mensuales vigentes.

Asimismo, señaló que no es comprensible que el apoderado de la sociedad demandante ponga en entredicho que el Estatuto Tributario del Municipio con la modificación introducida por el Acuerdo 022 de 2011, haya contemplado el impuesto de alumbrado público **a cargo de las concesiones viales y no de los concesionarios**, con el fin de poner en duda la calidad de sujeto pasivo del citado impuesto, pues tal distinción no tiene ningún asidero en tanto **concesión y concesionario** son dos conceptos íntimamente relacionados.

Al punto – dice - que la existencia del concesionario se debe a la decisión estatal de **concesionar la prestación, operación, explotación, organización o gestión de un servicio público o la construcción, explotación o conservación de una obra o bien destinado al servicio o uso público**, tal como lo prevé el numeral 4 del artículo 32 de la Ley 80 de 1993, al definir el contrato de



Demandante: Sociedad CSS CONSTRUCTORES S.A
Demandado: Municipio de Duitama
Expediente: 152383333001201700097-01
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 2ª instancia

concesión.

En tal contexto, se encuentra demostrado que la sociedad CSS CONSTRUCTORES S.A ostenta la calidad de concesionario vial del proyecto BTS en virtud de la sesión del contrato No. 377 de 2002 que le hiciera consorcio solarte y solarte desde el 3 de noviembre de 2013, por lo que no cabe duda que la obligación de pagar el impuesto del alumbrado público a cargo de la concesión vial BTS como beneficiario del servicio en el trayecto que pasa por el área urbana de la ciudad de Duitama, está en cabeza del concesionario como titular de derechos y obligaciones derivadas del contrato de concesión vial.

De otra parte, respecto del dicho del apoderado de la sociedad demandante en cuanto a que la expresión “de corrección” contenida en los artículos 561 y 562 del Estatuto Tributario de Duitama, es contraria a lo previsto en los artículos 59 de la Ley 788 de 2002 y 698 del Estatuto Tributario Nacional, por extender la facultad de corrección de declaraciones tributarias a todo tipo de errores, tanto aritméticos como a los cometidos por la administración y no únicamente a aquellos en que incurren los contribuyentes en su declaraciones privadas.

Aunado a que las facturas con las cuales la EBSA cobra el servicio de energía no corresponden a la liquidación oficial, consideró el Juez de primera instancia que tampoco tiene vocación de prosperidad, toda vez que, con fundamento en el artículo 561 del Estatuto Tributario de Duitama, la Secretaria de Hacienda está facultada para expedir liquidaciones oficiales de revisión, de corrección, o de corrección aritmética y de aforo, en tanto que el artículo 562 ibídem la autoriza para expedir liquidaciones oficiales de corrección, bien sea a solicitud de contribuyente o de manera oficiosa, reglas de procedimiento tributario municipal que de ninguna manera contraían los procedimientos de corrección previstos en el artículo 698 del Estatuto Tributario Nacional.

Así las cosas, es evidente que la expresión “de corrección” contenida en los artículos 561 y en el inciso final del 562 del Estatuto Tributario de Duitama, no presenta ninguna antinomia con las



Demandante: Sociedad CSS CONSTRUCTORES S.A
Demandado: Municipio de Duitama
Expediente: 152383333001201700097-01
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 2ª instancia

normas de procedimiento tributario aludidos.

Tampoco contrarían los artículos 66 de la Ley 383 de 1997 y 59 de la Ley 788 de 2002, puesto que se trata de facultades reglamentarias del Concejo Municipal para simplificar y adecuar los procedimientos tributarios a las connotaciones propias de un tributo municipal, como es el caso del impuesto de alumbrado público, cuyos elementos sustanciales y la forma de recaudo son distintos a los de los impuestos nacionales, de modo que no es procedente la inaplicación.

En el mismo sentido, tampoco cabe duda que la factura que la EBSA expide mensualmente, en virtud del convenio de facturación y recaudo suscrito con el municipio de Duitama como sujeto activo del tributo, hace las veces de liquidación oficial, expedida con fundamento en las bases gravables y las tarifas establecidas en el Estatuto Tributario.

Así, en el presente caso, teniendo en cuenta que, durante los periodos de agosto de 2011 a febrero de 2012, la EBSA no aplicó correctamente la tarifa al momento de emitir la liquidación oficial (factura) el municipio como sujeto activo del tributo, tenía la obligación de procurar el recaudo de la diferencia no pagada por la sociedad accionante.

Por lo anterior, para el Despacho de primera instancia fue evidente que la **facultad de la administración de corregir los errores en la liquidación oficial**, a través de la liquidación oficial, constituye un **procedimiento práctico y eficaz** para resolver las inconsistencias distintas a simples errores aritméticos, y en esas condiciones, consideró que las normas del procedimiento tributario municipal, si bien no consultan estrictamente las disposiciones del Estatuto Tributario Nacional, tal circunstancia no hace que sean nulas o inaplicables.

13. RECURSO DE APELACIÓN

Dentro de la oportunidad para ello, la PARTE DEMANDANTE interpuso recurso de apelación contra la sentencia de primera



Demandante: Sociedad CSS CONSTRUCTORES S.A
Demandado: Municipio de Duitama
Expediente: 152383333001201700097-01
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 2ª instancia

instancia, solicitando que sea revocada, para lo cual argumentó lo siguiente (Fls. 293-298):

El apoderado de la sociedad accionante formuló dos motivos de inconformidad con la sentencia de primera instancia a saber:

1. No es lo mismo concesiones y concesionarios viales.

Para fundamentar esta inconformidad, adujo el apelante que el artículo 288 del Estatuto Tributario de Duitama que establece los sujetos pasivos del impuesto al alumbrado público, así como el numeral 5º del artículo 290 que previo las tarifas, imponen el pago del citado impuesto, entre otros sujetos, a “**las concesiones viales**”, y no a “**los concesionarios**”, de modo que el Concejo Municipal de Duitama gravó con el referido tributo **a las concesiones tales como- los proyectos- y no a sus concesionarios – quienes las desarrollan-**, es decir, que si el ente municipal quería gravar a estos últimos con el impuesto, debió hacerlo mediante una adición al artículo 288 del Estatuto Tributario de Duitama, que regula los sujetos pasivos, no al 290 que establece las tarifas, de manera que, por falta de técnica legislativa, impuso una tarifa especial para un sujeto no gravado con el impuesto, lo que es ilegal y controvierte el principio de certeza tributaria.

La asimilación que realizó el juez de primera instancia entre **concesionarios y concesiones viales**, es decir, entre **sujeto y objeto**, es una interpretación restrictiva y gramatical, luego no es posible involucrar como sujeto pasivo a uno no previsto taxativamente o literalmente, solo por el hecho de estar íntimamente relacionado” con un sujeto que sí se encuentra relacionado en forma clara como pasivo del tributo.

Así las cosas, señala el apelante que **donde dice concesiones viales, no puede entenderse “concesionarios”** por su relación íntima, máxime porque **lo concesionado es un servicio público o una obra**, es decir, un objeto, con existencia independiente del sujeto a su cargo, circunstancia que lo diferencia clara e inequívocamente.



Demandante: Sociedad CSS CONSTRUCTORES S.A
Demandado: Municipio de Duitama
Expediente: 152383333001201700097-01
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 2ª instancia

2. Improcedencia de la facultad de corrección.

Respecto de este punto, consideró la sociedad recurrente que el juez de instancia también asimiló equivocadamente la **facultad de corrección y de revisión de la administración fiscal**, toda vez que, invocó dos normas aplicables a impuestos declarados, para resolver un asunto relacionado con un tributo "*sobre el que existe claridad conceptual en el sentido de que **corresponde a un impuesto liquidado***".

Adicionalmente sí bien la facultad de revisión está prevista para que la administración fiscal corrija errores diferentes a los aritméticos, la misma **exige el agotamiento de un trámite especial previo**, compuesto de un requerimiento al contribuyente, su notificación y respuesta, totalmente inexistente en este caso y absolutamente impertinente para un impuesto liquidado y no declarado.

Sugirió el *a quo* que la facultad de revisión prevista en el artículo 699 del Estatuto Tributario nacional es residual y omnímoda, o sea que a ella puede recurrir el fisco para corregir todo lo que quiera y como quiera, pero como bien se sabe, la mencionada facultad está claramente regida por el artículo 702 *ibídem*.

Luego dice, sólo procede frente a "*las liquidaciones privadas de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores*", de forma que es jurídicamente correcto el argumento que se esgrimió en el alegato de primera instancia, en el sentido de que así como los errores cometidos por los contribuyentes en sus declaraciones son drásticamente sancionados", **la administración no puede cometerlos tranquilamente y sin consecuencia alguna**, sino que pierde los tributos que no liquida o cobra correctamente

Así pues, adujo que las **facultades de corrección y revisión** sólo pueden ejercerse sobre las **declaraciones privadas, no sobre las liquidaciones que practica la misma administración**, por lo cual son ilegales los artículos 561 y 562 del Estatuto Tributario de Duitama que lo permiten, por ser contrarios al artículo 698 del



Demandante: Sociedad CSS CONSTRUCTORES S.A
Demandado: Municipio de Duitama
Expediente: 152383333001201700097-01
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 2ª instancia

estatuto nacional, pero no sólo a éste, sino en igual medida a los artículos 66 de la Ley 383 de 1997 y 59 de la ley 788 del 2002, por extender la facultad de corrección a las liquidaciones oficiales, cuando el artículo 698 las limita a las declaraciones privadas.

14. ALEGATOS DE SEGUNDA INSTANCIA

Corrido el traslado para presentar alegatos de conclusión, las partes guardaron silencio.

II. CONSIDERACIONES

1. PROBLEMA JURÍDICO

De acuerdo con el recurso de apelación propuesto por el apoderado de la parte demandante, corresponde a la Sala establecer si la Administración Municipal de Duitama en cabeza de la Secretaria de Hacienda, se encontraba facultada para **expedir la liquidación de corrección** respecto de la **tarifa aplicada al impuesto de alumbrado público** que canceló la sociedad demandante en el periodo comprendido entre los meses de **agosto y diciembre de 2011 y enero y febrero de 2012**.

Del mismo modo, deberá determinar si la Sociedad CSS CONSTRUCTORES S.A, es efectivamente **sujeto pasivo del impuesto de alumbrado público en el Municipio de Duitama**.

2. TESIS DEL CASO

De la Interpretación de la sentencia apelada y de los motivos de inconformidad propuestos en el recurso de apelación, la Sala concreta la tesis argumentativa del caso, para dirimir el objeto de la *Litis*, e igualmente anuncia la posición que asumirá así:

a) Tesis argumentativa propuesta por el *a quo*

Su decisión se encaminó a negar las pretensiones de la demanda por considerar en primer lugar que, el artículo 288 del Estatuto



Demandante: Sociedad CSS CONSTRUCTORES S.A
Demandado: Municipio de Duitama
Expediente: 152383333001201700097-01
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 2ª instancia

Tributario de Duitama consagró en forma genérica a toda persona natural y jurídica que tenga carácter de suscriptor y/o beneficiario del servicio en el perímetro de la ciudad de Duitama, al tiempo que en la parte final del numeral 5 del artículo 290, modificado por el Acuerdo 022 de 2011, estableció específicamente para las concesiones viales una tarifa mensual equivalente a dos salarios mínimos legales mensuales vigentes.

Además se encuentra demostrado que la sociedad CSS CONSTRUCTORES S.A ostenta la calidad de concesionario vial del proyecto BTS en virtud de la sesión del contrato No, 377 de 2002 que le hiciera consorcio solarte y solarte desde el 3 de noviembre de 2013, por lo que no cabe duda que la obligación de pagar el impuesto del alumbrado público a cargo de la concesión vial BTS como beneficiario del servicio en el trayecto que pasa por el área urbana de la ciudad de Duitama, está en cabeza del concesionario como titular de derechos y obligaciones derivadas del contrato de concesión vial.

Así mismo, con fundamento en el artículo 561 del Estatuto Tributario de Duitama, la Secretaria de Hacienda está facultada para expedir liquidaciones oficiales de revisión, de corrección, o de corrección aritmética y de aforo, en tanto que el artículo 562 ibídem la autoriza para expedir liquidaciones oficiales de corrección, bien sea a solicitud de contribuyente o de manera oficiosa, reglas de procedimiento tributario municipal que de ninguna manera contraían los procedimientos de corrección previstos en el artículo 698 del Estatuto Tributario Nacional.

b) Tesis argumentativa propuesta por el apelante

Sostiene que la asimilación que realizó el juez de primera instancia entre concesionarios y concesiones viales, es decir, entre sujeto y objeto, es una interpretación restrictiva y gramatical, luego no es posible involucrar como sujeto pasivo a uno, no previsto taxativamente o literalmente, solo por el hecho de estar íntimamente relacionado con un sujeto que sí se encuentra relacionado en forma clara como pasivo del tributo.



Demandante: Sociedad CSS CONSTRUCTORES S.A
Demandado: Municipio de Duitama
Expediente: 152383333001201700097-01
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 2ª instancia

Así las cosas, señaló que al decir la norma concesiones viales, no puede entenderse “concesionarios” por su relación íntima, máxime porque lo concesionado es un servicio público o una obra, es decir, un objeto, con existencia independiente del sujeto a su cargo, circunstancia que lo diferencia clara e inequívocamente.

Respecto de la facultad de la Secretaria de Hacienda para realizar liquidación corrección tributaria, considera que la misma está claramente regida por el artículo 702 ibídem, luego sólo procede frente a *"las liquidaciones privadas de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores"*, de forma que así como los errores cometidos por los contribuyentes en sus declaraciones son drásticamente sancionados, la administración no puede cometerlos tranquilamente y sin consecuencia alguna, sino que pierde los tributos que no liquida o cobra correctamente.

Por lo anterior, las facultades de corrección y revisión sólo pueden ejercerse sobre las declaraciones privadas, no sobre las liquidaciones que practica la misma administración, por lo cual son ilegales los artículos 561 y 562 del Estatuto Tributario de Duitama que lo permiten, por contrarios al artículo 698 del estatuto nacional, pero no sólo a éste, sino en igual medida a los artículos 66 de la Ley 383 de 1997 y 59 de la ley 788 del 2002, por extender la facultad de corrección a las liquidaciones oficiales, cuando el artículo 698 las limita a las declaraciones privadas.

Tesis argumentativa propuesta por la Sala

La Sala **confirmará la sentencia apelada** teniendo en cuenta que, de las pruebas allegadas al expediente y la jurisprudencia del Consejo de Estado, especialmente de la **sentencia de unificación de 6 de noviembre de dos mil diecinueve (2019), con Radicación número: 05001-23-33-000-2014-00826-01(23103) CE-SUJ-4-009**, el Estatuto Tributario del municipio de Duitama reglamentó lo relacionado con el Impuesto Municipal de Alumbrado público, señalando los **sujetos activo, pasivo y base gravable** del citado tributo, así como las tarifas para la liquidación del referido impuesto.



Demandante: Sociedad CSS CONSTRUCTORES S.A
Demandado: Municipio de Duitama
Expediente: 152383333001201700097-01
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 2ª instancia

Igualmente, por Acuerdo 022 de 2011 se adicionó la normativa anterior, en el sentido de señalar que, **las concesiones viales debían pagar una liquidación de 2 salarios mínimos mensuales legales vigentes como tarifa del referido impuesto**, entre otras disposiciones.

Igualmente, se acreditó que **el concesionario** aquí demandante, por virtud del contrato de concesión del proyecto Briceño – Tunja – Sogamoso (BTS) celebrado con el INVIAS, debía realizar los estudios y diseños definitivos del proyecto, **las obras de construcción, rehabilitación, y mejoramiento, la operación y el mantenimiento de los trayectos**, entre otras actividades derivadas del objeto del contractual, razón por la cual **debía hacer uso del servicio de energía eléctrica** y en esas condiciones es beneficiario del alumbrado público por lo que no cabe duda que es sujeto pasivo del precitado impuesto.

De otra parte, en lo que tiene que ver con el argumento frente a la **concesión y al concesionario**, es claro que son acepciones diferentes pues la concesión, es el procedimiento o negocio jurídico mediante el cual la administración (persona pública) le otorga a una persona natural o jurídica la misión de gestionar un servicio público bajo el control de la autoridad concedente (construcción de una obra pública, o la explotación de un bien estatal), y el **concesionario** es quien se compromete a hacer funcionar y gestionar el servicio otorgado en concesión en la forma establecida por la administración en el contrato correspondiente.

Por lo anterior, el **concesionario es el titular de derechos y obligaciones respecto del objeto otorgado por virtud del contrato de concesión** y en esa medida, es quien debe asumir el pago de impuestos derivados del citado contrato, como el de alumbrado público.

Así las cosas, la calidad de sujeto pasivo del impuesto de alumbrado público **está plenamente demostrada** con las facturas de energía eléctrica que mensualmente cancelan, así como el hecho generador del mismo, cual es, ser beneficiario del servicio de alumbrado



Demandante: Sociedad CSS CONSTRUCTORES S.A
Demandado: Municipio de Duitama
Expediente: 152383333001201700097-01
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 2ª instancia

público del cual, claramente es favorecido en el tramo de la concesión vial Briseño Tunja Sogamoso (BTS) que atraviesa por el municipio de Duitama.

Finalmente, no advierte la Sala que las disposiciones del Estatuto Municipal vayan en contra de las normas nacionales pues ninguna de estas prohíben a los entes territoriales la **facultad de corrección a las liquidaciones oficiales**, más aún si se tiene en cuenta que, el Estatuto Tributario Nacional permite que las administraciones municipales y departamentales **adecuen los procedimientos**, bien sea **disminuyéndolos o simplificándolos**, con el fin de hacerlos más equitativos y eficaces de acuerdo a las connotaciones propias del tributo, facultad que en criterio de la Sala resulta razonable si se toma en consideración que fue el propio legislador que **facultó a los concejos municipales para crear el impuesto sobre el servicio de alumbrado público** en su respectiva jurisdicción, determinando los **elementos esenciales**, organizando su **cobro** y disponiendo de él para atender el servicio municipal.

Para desatar el problema jurídico planteado, la Sala abordará los siguientes aspectos: i) Marco normativo y jurisprudencial- impuesto de alumbrado público ii) Los lineamientos generales admitidos para determinar los elementos esenciales del impuesto sobre el servicio de alumbrado público. Reglas de unificación jurisprudencial iii) Fórmulas o referentes utilizados por las autoridades municipales para determinar los elementos esenciales del impuesto sobre el alumbrado público, iv) Facultad del municipio para iniciar un proceso de liquidación de impuesto y v) caso concreto y conclusiones.

1. Marco normativo y jurisprudencial- impuesto de alumbrado público.

La Sección Cuarta del Consejo de Estado², profirió Sentencia de Unificación Jurisprudencial sobre el impuesto de alumbrado

² Consejo de Estado Sección Cuarta providencia de 6 de noviembre de dos mil diecinueve (2019), con Radicación número: 05001-23-33-000-2014-00826-01(23103) CE-SUJ-4-009, Actor: INTERCONEXIÓN ELÉCTRICA S.A. E.S.P. - ISA E.S.P Demandado: MUNICIPIO DE CÁCERES - ANTIOQUIA



Demandante: Sociedad CSS CONSTRUCTORES S.A
Demandado: Municipio de Duitama
Expediente: 152383333001201700097-01
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 2ª instancia

público, en el cual, el Ato Tribunal recordó que el artículo 1º de la Ley 97 de 1913³ autorizó al Concejo de Bogotá para crear el impuesto "sobre el servicio de alumbrado público", para organizar el cobro y darle "el destino que juzgue más conveniente para atender a los servicios municipales". A su turno, trajo a colación el artículo 1º de la Ley 84 de 1915⁴ que extendió esa facultad a los demás concejos municipales del país.

Por su parte, a través de sentencia C-504 de 2002, la Corte Constitucional declaró exequible el literal d) del artículo 1º de la Ley 97 de 1913, habida cuenta que encontró que las atribuciones que confiere el legislador se ajustan a los artículos 313-4 y 338 de la Constitución Política, en el entendido que corresponde a los Concejos Municipales determinar los elementos del tributo cuya creación autorizó la citada ley.

En suma, el legislador facultó a los concejos municipales para crear el impuesto sobre el servicio de alumbrado público en su respectiva jurisdicción, determinar los elementos esenciales, organizar su cobro y disponer de él para atender el servicio municipal.

3.1. Los lineamientos generales admitidos para determinar los elementos esenciales del impuesto sobre el servicio de alumbrado público. Reglas de unificación jurisprudencial.

Del mismo modo, el Consejo de Estado en la referida Sentencia de Unificación, expuso la jurisprudencia vigente respecto de la facultad impositiva territorial, en impuestos de carácter municipal, en los siguientes términos:

“La Sala ha reiterado que, mediante sentencia del 9 de julio de 2009, se modificó la jurisprudencia a partir de la que se ha mantenido una línea jurisprudencial, según la cual, las Asambleas Departamentales y los Concejos Municipales y Distritales tienen la facultad de determinar directamente los elementos de la obligación tributaria de su jurisdicción de conformidad con las pautas dadas por el legislador,

³ Que da autorizaciones especiales a ciertos Concejos Municipales.

⁴ Por la cual se reforman y adicionan las Leyes 4a y 97 de 1913



Demandante: Sociedad CSS CONSTRUCTORES S.A
Demandado: Municipio de Duitama
Expediente: 15238333001201700097-01
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 2ª instancia

dentro de parámetros de razonabilidad, proporcionalidad y, por ende, de equidad"

Asimismo, reiteró los elementos de la obligación tributaria, así:

1. Sujeto activo

Como se indicó en el apartado anterior, el legislador autorizó a los concejos municipales para crear el impuesto sobre el servicio de alumbrado público en su jurisdicción y determinar los elementos esenciales, esto es, designó a los municipios como sujetos activos del impuesto sobre el servicio de alumbrado público.

Regla (1) El sujeto activo del impuesto sobre el servicio de alumbrado público determinado por el legislador **son los municipios**.

2. Hecho generador

En sentencia de 3 de noviembre de 2010, expediente (16667), con fundamento en las Leyes 142 y 143, ambas de 1994 y las definiciones de servicio de alumbrado público contenidas en la Resolución CREO 043 de 1995 y el Decreto 2424 de 2006⁵, la Sala precisó que el hecho generador de impuesto de alumbrado público es ser usuario potencial receptor del servicio de alumbrado público. Además, la Sala definió que usuario potencial es todo sujeto que hace parte de una colectividad que reside en determinada jurisdicción municipal, sin que sea necesario que reciba de forma permanente el servicio de alumbrado público, pues este es un servicio en constante proceso de expansión. Indicó Igualmente que, el hecho de que potencialmente la colectividad pueda beneficiarse del mismo, justifica que ningún miembro quede excluido de la calidad de sujeto pasivo.

Asimismo, en sentencia del 2 de agosto de 2012, exp. 18562, se indicó que el hecho generador de este tributo "es el disfrute del servicio de alumbrado público y que son sujetos pasivos quienes lo aprovechen o utilicen, sea en las áreas urbanas del municipio o en las rurales".

En sentencia del 7 de mayo de 2014, exp. 19928, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, se precisó que el hecho generador del impuesto de alumbrado público lo constituye el hacer parte de la colectividad que reside en determinada jurisdicción que se beneficia de manera directa o indirecta con el servicio de alumbrado público.

En sentencia de 30 de marzo de 2016, exp. 21801, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, se indicó que "... si la empresa no cuenta con residencia o domicilio dentro de ese territorio, no es posible incorporarla automáticamente a obligaciones propias de los sujetos

⁵ por el cual se regula la prestación del servicio de alumbrado público.



Demandante: Sociedad CSS CONSTRUCTORES S.A
Demandado: Municipio de Duitama
Expediente: 152383333001201700097-01
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 2ª instancia

pasivos".

En sentencia de 21 de febrero de 2019, exp. 22721, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, se señaló "cabe precisar que en el contexto del impuesto de alumbrado público la expresión «residencia» (...) se refiere a la presencia física de una determinada entidad en la jurisdicción del sujeto activo del tributo y no a otras connotaciones que pueda tener la misma expresión en el ámbito fiscal o incluso en el mercantil".

Así entonces, con fundamento en lo anterior, el Consejo de Estado fijó como Regla jurisprudencial que ***"El hecho generador del tributo es ser usuario potencial receptor del servicio de alumbrado público, entendido como toda persona natural o jurídica que forma parte de una colectividad, porque reside, tiene el domicilio o, al menos, un establecimiento físico en determinada jurisdicción municipal, sea en la zona urbana o rural y que se beneficia de manera directa o indirecta del servicio de alumbrado público."***

3.2. Fórmulas o referentes utilizados por las autoridades municipales para determinar los elementos esenciales del impuesto sobre el alumbrado público.

Sobre este particular, la referida corporación se pronunció en los siguientes términos:

"(...) En sentencia de 3 de noviembre de 2010, exp. 16667, C.P. Hugo Fernando Bastidas Barcenás sostuvo que:

"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 kilovatios que consume.

En sentencia de 3 de octubre de 2011, exp. 18141, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, indicó "...esta es una de las 'formas concretas de uso



Demandante: Sociedad CSS CONSTRUCTORES S.A
Demandado: Municipio de Duitama
Expediente: 152383333001201700097-01
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 2ª instancia

potencial del servicio de alumbrado público en los distintos sectores (residencial, industrial, comercial, de servicios, etc)".

Por consiguiente, fijo la **Subregla a.**, según la cual, “*Ser usuario del servicio público domiciliario de energía eléctrica es un referente válido para determinar los elementos del impuesto sobre el servicio de alumbrado público, toda vez que tiene relación ínsita con el hecho generador.*”

3.3. Facultad del municipio para iniciar un proceso de liquidación de impuesto.

De acuerdo con lo previsto por el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, los municipios deben aplicar el procedimiento tributario establecido en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación y discusión de los impuestos por ellos administrados. **El término de la aplicación de los procedimientos anteriores, podrán disminuirse y simplificarse acorde con la naturaleza de los tributos.**

Determinación, que es considerada por la Corte Constitucional como 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.** En otras palabras, las entidades territoriales deben aplicar el procedimiento nacional a los tributos territoriales, pero adecuándolo a su propia realidad, mediante la simplificación de procedimientos.

Uno de los aspectos relevantes en la aplicación del procedimiento tributario de orden nacional al territorial, es que los departamentos, municipios y distritos, en ejercicio de la función pública de administración y recaudo de los tributos, cuentan con la potestad para determinar el gravamen a cargo de los contribuyentes mediante un acto administrativo denominado liquidaciones oficiales. Sin embargo, en esa normativa las liquidaciones oficiales tienen por objeto modificar una declaración tributaria o suplir la falta de declaración por parte del contribuyente. Es decir, presuponen la presentación de una declaración tributaria.



Demandante: Sociedad CSS CONSTRUCTORES S.A
Demandado: Municipio de Duitama
Expediente: 152383333001201700097-01
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 2ª instancia

El Consejo de Estado en varias oportunidades⁶, ha señalado que, en la práctica, el cumplimiento de esta regla de unificación, a nivel nacional, del régimen procedimental en materia tributaria tiene la dificultad de que en la estructura de los procedimientos tributarios para la aplicación de los impuestos nacionales el punto de partida es la declaración, **lo que no ocurre con todos los tributos del orden territorial, porque algunos son liquidados por la propia administración, como es el caso del impuesto de alumbrado público, en el que, por su naturaleza, no es posible que el contribuyente presente una declaración, es decir, no existe la obligación formal de declarar.**

En efecto, la estructura técnica del impuesto sobre el servicio de alumbrado público -que exige que el recaudo debe sufragar los costos de operación- conduce a que sean los municipios, como entes encargados de prestar directa o indirectamente el servicio, los que conozcan de primera mano la información correspondiente al impuesto a cargo de cada contribuyente y, que, por ende, algunos, como el Municipio de Duitama, hubiera optado por determinar el tributo.

Para el efecto, la Administración señala mediante un acto administrativo la cuantía exacta a cargo del sujeto pasivo; lo hace de oficio, cuando cuenta con la información necesaria para ese cometido, sin perjuicio de que se agoten las funciones de fiscalización y medios de discusión⁷.

En suma, conforme a la jurisprudencia del Consejo de Estado, no hay duda que la Administración tiene facultades para liquidar de forma directa el tributo, por ser de su competencia, sin necesidad del denuncia previo del sujeto pasivo del impuesto, cuando no existe tal deber forma.

3.4 Estatuto Tributario de Duitama- Impuesto de Alumbrado

⁶ Sentencias del 4 de noviembre de 2010, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, expediente No. 17211, y del 4 de mayo de 2015, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez, expediente No. 20615.

⁷ En igual sentido se pronunció esta Sala en sentencia del 4 de noviembre de 2010, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz, expediente No. 17211



Demandante: Sociedad CSS CONSTRUCTORES S.A
Demandado: Municipio de Duitama
Expediente: 152383333001201700097-01
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 2ª instancia

público.

A través del Acuerdo No.041 de 29 de diciembre de 2008, el Concejo Municipal de Duitama estableció el Estatuto Tributario del Municipio, en el cual, previó y regulo en los artículos 286 y siguientes, el impuesto municipal de alumbrado público, así:

“(...) ARTICULO 286.- IMPUESTO MUNICIPAL DE ALUMBRADO PÚBLICO. - Será el creado mediante el acuerdo 028 de 1997 y modificado mediante Acuerdo No. 025 del 5 de septiembre de 2002.

ARTICULO 287.- SUJETO ACTIVO. - Será el municipio de Duitama, quien a su vez a través de convenios o contratos podrá delegar en una empresa generadora o distribuidora y comercializadora de energía eléctrica, el servicio de alumbrado público, las funciones de liquidación, facturación y recaudo del valor del tributo.

ARTICULO 288.- SUJETO PASIVO. - Es la persona natural o jurídica que tenga el carácter de suscriptor y/o beneficiario de este servicio en el perímetro de la ciudad de Duitama. Igualmente serán sujetos pasivos los propietarios de lotes urbanizables no urbanizados y urbanizados no edificados, ubicados en el perímetro urbano de Duitama y beneficiarios del alumbrado público de predios del sector rural, con registro en la oficina de catastro, Secretaría de Hacienda o Tesorería Municipal u oficina de instrumentos públicos.

ARTICULO 289.- BASE GRAVABLE. - La base gravable para la liquidación del impuesto, será el valor del consumo de energía eléctrica facturado por la empresa prestadora del servicio a los suscriptores de los sectores comercial, industrial y oficial.

Para el caso de los lotes de que trata el artículo anterior, la base para la liquidación de la tasa será el valor del impuesto predial liquidado, teniendo en cuenta el avalúo catastral vigente para el período correspondiente”

A su vez, el artículo 290 del referido Acuerdo preveía las tarifas del citado impuesto en los siguientes términos:

“TARIFAS. - Para la liquidación del impuesto de alumbrado público se tendrá en cuenta el valor del consumo de los usuarios y su estrato socioeconómico, multiplicado por los siguientes porcentajes:

1 Para el sector comercial el 15% del valor del consumo del servicio de energía eléctrica.

2 Para el sector industrial el 12% del valor del consumo del servicio de energía eléctrica.

3 Para el sector oficial el 15% del valor del consumo del servicio de



Demandante: Sociedad CSS CONSTRUCTORES S.A
Demandado: Municipio de Duitama
Expediente: 152383333001201700097-01
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 2ª instancia

energía eléctrica. 4 Para los sectores residenciales se establecen las siguientes tarifas mensuales, según el nivel de estratificación residencial:
(...)”

El artículo anterior fue adicionado por el artículo 1 del Acuerdo 022 de 2011, en los siguientes términos:

“(…) las entidades financieras (EF), las empresas de servicios público (ESP), las empresas de transmisión de energía (trans), las empresas de telefonía fija y móvil (telefonía), y los poliductos, liquidarán el impuesto de conformidad con las tarifas aplicadas al sector comercial o industrial, pero en todo caso tendrán un mínimo de liquidación del impuesto de alumbrado público de dos salarios mínimos mensuales vigentes (SMLMV). Igualmente, las concesiones viales pagaran una liquidación de dos (2) salarios mínimos mensuales legales vigentes.”

Del mismo modo, los artículos 561 y 562 del citado estatuto, consagran lo concerniente a las liquidaciones oficiales, previendo que:

“ARTÍCULO 561.- LIQUIDACIONES OFICIALES. - En uso de las facultades de fiscalización, la Secretaría de Hacienda Municipal podrá expedir las liquidaciones oficiales de revisión, de corrección, de corrección aritmética y de aforo, de conformidad con lo establecido en los artículos siguientes.

ARTÍCULO 562.- LIQUIDACIONES OFICIALES DE CORRECCIÓN. - Cuando resulte procedente, la Secretaría de Hacienda Municipal, resolverá la solicitud de corrección, mediante Liquidación Oficial de Corrección. Así mismo, mediante liquidación de corrección podrá corregir los errores cometidos en las liquidaciones oficiales”

Del recuento anterior, es claro que a través del Acuerdo 041 del 29 de diciembre de 2008 expedido por el Consejo Municipal de Duitama, se adoptó el Estatuto Tributario del citado municipio mediante el cual, se reglamentó lo relacionado con el Impuesto Municipal de Alumbrado público, señalando los sujetos activo, pasivo y base gravable del citado tributo, así como las tarifas para la liquidación del referido impuesto. Igualmente, por Acuerdo 022 de 2011 se adicionó la normativa anterior, en el sentido de señalar que, las concesiones viales debían pagar una liquidación de 2 salarios mínimos mensuales legales vigentes como tarifa del referido impuesto, entre otras disposiciones.



Demandante: Sociedad CSS CONSTRUCTORES S.A
Demandado: Municipio de Duitama
Expediente: 152383333001201700097-01
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 2ª instancia

4. PRUEBAS ALLEGADAS AL PROCESO.

A folios 14 del expediente se observa la **Resolución No. 1746 de 19 de julio de 2016**, por medio de la cual, se realiza corrección a una liquidación oficial de Impuesto de Alumbrado Público, en la que se resolvió:

“(…) PRIMERO. Ordenase a la administración municipal a través de la Secretaria de Hacienda, realizar el cobro del Impuesto de Alumbrado público correspondiente a los periodos gravables agosto 2011, septiembre 2011, octubre 2011, noviembre 2011, diciembre 2011, enero 2012 y febrero 2012, por la suma de SIETE MILLONES TRESCIENTOS NOVENTA Y SEIS MIL OCHOCIENTOS SESENTA Y NIUEVE PESOS (\$7'396.869), en contra del contribuyente CSS CONSTRUCTOIRES S.A (…)”

Para fundamentar si decisión señaló:

“(…) Que se estableció que el Consorcio Solarte y Solarte **realizó el pago del Impuesto de Alumbrado Público por menor valor de acuerdo a la liquidación efectuada por la Empresa de Energía de Boyacá**, en la cual **no se aplicó la tarifa establecida** para este contribuyente, la cual debió ser de 2 SMLMV según acuerdo 022 de 2011.

Que Consorcio Solarte y Solarte **cedió el contrato de concesión** a partir del 3 de noviembre de 2013 a CSS CONSTRUCTORES S.A el cual asume los derechos y obligaciones derivadas del contrato de concesión.

Teniendo en cuenta la normatividad vigente en materia tributaria, en cuanto a la corrección de las liquidaciones oficiales, se cita el artículo 562 del Acuerdo 041 de 2008 (…)

De acuerdo a lo expuesto, se propone corregir las liquidaciones oficiales presentadas a través del recibo de energía facturado por la EBSA al contribuyente CSS CONSTRUCTORES S.A. (…)”

Se observa igualmente a folio 17 del plenario el **recurso de reconsideración** interpuesto por la sociedad demandante, el cual fue resuelto desfavorablemente a través de la Resolución No. 3027 de 2 de diciembre de 2016. (fls. 19-20)

A folios 73 a 83 del expediente reposa el **convenio 2008 -004 para la facturación y recaudo del impuesto de alumbrado**



Demandante: Sociedad CSS CONSTRUCTORES S.A
Demandado: Municipio de Duitama
Expediente: 152383333001201700097-01
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 2ª instancia

público del municipio de Duitama y otros, suscrito entre el citado municipio y la Empresa de Energía de Boyacá, cuyo objeto es la *facturación y recaudo del impuesto de alumbrado público del municipio de Duitama de conformidad con el Estatuto Tributario del Municipio.*

Mediante Oficio 80152-2013EE0155186 expedido por la Contraloría General de la República (fls. 94-108), dirigido a la Alcaldesa del Municipio de Duitama, **se realizaron observaciones respecto de la auditoría realizada al alumbrado público** de Duitama, dentro de las que se destacan las siguientes:

“(...) OBERVACIÓN COMUNICADA: Inaplicabilidad Acuerdo No. 022 de 2011.

El acuerdo No. 022 del 12 de julio de 2011 del Concejo Municipal de Duitama, por medio del cual “SE MODIFICA EL ACUERDO No. 041 del 29 de diciembre de 2008 y se dictan otras disposiciones Acuerda en su artículo primero, incluir un inciso nuevo al Artículo 290 del Acuerdo 041 de 2008 del siguiente tenor:

*“(...) las entidades financieras (EF), las empresas de servicios público (ESP), las empresas de transmisión de energía (trans), las empresas de telefonía fija y móvil (telefonía), y los poliductos, liquidarán el impuesto de conformidad con las tarifas aplicadas al sector comercial o industrial, pero en todo caso tendrán un mínimo de liquidación del impuesto de alumbrado público de dos salarios mínimos mensuales vigentes (SMLMV). **Igualmente, las concesiones viales pagaran una liquidación de dos (2) salarios mínimos mensuales legales vigentes.**”*

El precitado Acuerdo rige a partir de la fecha de sanción y publicación por parte del Alcalde Municipal y deroga todas las disposiciones que le sean contrarias. Se sanciona y publica y se ordena el cumplimiento el día 12 de julio de 2011.

*No obstante lo anterior, se evidencia que el Acuerdo No. 022 de 2011, no fue aplicado como de ordenó (a partir de su sanción y publicación), sino que **únicamente se hace a partir del mes de marzo de 2012 de conformidad con el Otrosi al convenio No. 2008-004 de facturación y recaudo**, a pesar de haber sido enviado a la Interventoría del Contrato de Concesión de Alumbrado público y a la Empresa de Energía de Boyacá dejándose de percibir recursos por este impuesto.*

(...)

Situación que se presenta por debilidades en la interventoría, la Supervisión



Demandante: Sociedad CSS CONSTRUCTORES S.A
Demandado: Municipio de Duitama
Expediente: 152383333001201700097-01
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 2ª instancia

de la misma a los convenios que suscribe el Municipio con la EBSA para facturación y el recaudo del impuesto de Alumbrado público y se puede generar pérdida de recursos de impuestos, lo que incide en los trabajos de expansión del sistema. Se presenta como una observación con presunto alcance disciplinario y Fiscal en cuantía de \$109.800.117.

(...) en atención a que el Municipio ha venido realizando las gestiones de cobro respectivas y que algunas entidades han respondido a este cobro persuasivo y que dentro del proceso auditor se contempla el ejercicio de la FUNCIÓN DE ADVERTENCIA, se procede a replantear el hallazgo validado, descontando del mismo el valor que a la fecha se ha recuperado y estableciendo la diferencia pendiente de recaudar, **para que en un término de cuatro (4) meses, contados a partir de la fecha de liberación del Informe de Auditoria el municipio haya logrado recuperar el 100% del valor adeudado por los usuarios del alumbrado público, cobijados con el Acuerdo No. 022 de 2011. (...)**

Se advierte igualmente en la documental allegada (fls. 106 -107), Oficios expedidos por la sociedad CSS CONSTRUCTORES S.A dirigidos a la Secretaria de Hacienda del Municipio de Duitama en respuesta a requerimientos efectuados por el ente territorial el **17 de diciembre de 2013** y el **10 de diciembre de 2014** a través de los cuales **afirma no tener obligación alguna con el municipio**, respecto al impuesto al alumbrado público.

A su vez, se evidencia en el plenario copias de las facturas de energía eléctrica, correspondientes a los meses **agosto, septiembre, octubre noviembre diciembre de 2011 y enero y febrero de 2012**, en los que se constatan los pagos realizados por la sociedad demandante correspondientes al servicio de alumbrado público, así como historial de pagos correspondientes a la cuenta No. 838208755 de CONSORCIO SOLARTE Y SOLARTE hoy CSS CONSTRUCTORES SA en donde también **constan los pagos realizados entre agosto de 2011 y febrero de 2012 y desde marzo de 2012 por valores de \$32.248, \$30 905, \$31.526, 32.338 y 1'133.400.** (fls. 210-212)

A folios 120 del expediente reposa certificación expedida por la ANI, la cual da cuenta que la empresa que está a cargo de la vía concesionada Briseño – Tunja- Sogamoso.

Textualmente en el citado documento se lee lo siguiente:



Demandante: Sociedad CSS CONSTRUCTORES S.A
Demandado: Municipio de Duitama
Expediente: 152383333001201700097-01
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 2ª instancia

“(…) CERTIFICA QUE:

Entre el INSTITUTO NACIONAL DE VIAS y el CONSORCIO SOLARTE Y SOLARTE se celebró contrato de concesión No. 0377 de 2002, para la ejecución del proyecto BRICEÑO-TUNJA-SOGAMOSO, con el objeto de entregar al concesionario, la concesión para que realice, por su cuenta y riesgo, los estudios y diseños definitivos, las obras de construcción, rehabilitación, y mejoramiento, la operación y el mantenimiento de los trayectos, la prestación de servicios y el uso de bienes de propiedad del INVIAS dados en concesión, para la cabal ejecución del proyecto bajo el control y vigilancia del INVIAS y demás entidades competentes que determine la ley.

El INSTITUTO NACIONAL DE VIAS – INVIAS, expidió la Resolución No. 003045 del 22 de agosto de 2003, por la cual cedió y subrogó al INSTITUTO NACIONAL DE CONSECIONES – INCO a título gratuito, el contrato de concesión No. 0377 de 2002 celebrado entre el CONSORCIO SOLARTE Y SOLARTE hoy CSS CONSTRUCTORES S.A”

Finalmente, reposan en el expediente oficios de 29 de abril de 2015 dirigido al Consorcio SOLARTE Y SOLARTE hoy CSS CONSTRUCTORES S.A a través del cual se le informa (fl. 117):

“(…) me permito informarle que en reiteradas ocasiones se ha hecho el cobro del impuesto de alumbrado público de los meses de agosto de 2011 a febrero de 2012, a lo cual su entidad ha hecho caso omiso, por tal motivo le informó que se abrió proceso coactivo en contra suya ya que existe una obligación, clara, expresa y exigible a favor de municipio de Duitama en la cual se hará la liquidación oficial y posteriormente publicación en el boletín de deudores morosos del estado.

De esta manera se insta nuevamente a que realice el pago por tal concepto y que efectuó la correspondiente cancelación o utilice las facilidades de pago (…)”

5. CASO CONCRETO

De conformidad con las pruebas recaudadas en el presente asunto, la Sala entrara a resolver cada uno de los cargos planteados en el recurso de apelación en los siguientes términos:

1. No es lo mismo concesiones y concesionarios viales.

Consideró la sociedad apelante que, el artículo 288 del Estatuto Tributario de Duitama que establece los sujetos pasivos del impuesto



Demandante: Sociedad CSS CONSTRUCTORES S.A
Demandado: Municipio de Duitama
Expediente: 152383333001201700097-01
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 2ª instancia

al alumbrado público, así como el numeral 5º del artículo 290 de la misma norma que prevé las tarifas, incluyó como sujeto pasivo del citado impuesto a **“las concesiones viales”, no a “los concesionarios”**, de tal modo que el Concejo Municipal de Duitama gravó con el referido tributo a las concesiones tales como- los proyectos- y no a sus concesionarios – quienes las desarrollan-, y en este sentido, si el ente municipal quería gravar a estos últimos con el impuesto, debió hacerlo mediante una adición al artículo 288 del Estatuto Tributario de Duitama, que regula los sujetos pasivos, y no al 290 que establece las tarifas, de manera que, **por falta de técnica legislativa, impuso una tarifa especial para un sujeto no gravado con el impuesto**, lo que es ilegal y controvierte el principio de certeza tributaria y en esa medida la parte actora aduce no ser sujeto pasivo del tributo mencionado.

Al respecto, dirá la Sala que no le asiste razón a la sociedad demandante por las siguientes razones:

Como ya quedo establecido, el Estatuto Tributario del Municipio de Duitama adoptado mediante el **Acuerdo No. 041 del 29 de diciembre de 2008**, dispuso el impuesto municipal de alumbrado público, señalando como sujeto activo del referido tributo al municipio de Duitama y sujeto pasivo a toda persona natural o **jurídica que tenga carácter se** suscriptor/o beneficiario de este servicio en el perímetro de la ciudad de Duitama. Asimismo, estableció la base gravable y las tarifas de acuerdo a cada sector (comercial, industrial y oficial).

Posteriormente, el Concejo Municipal expidió el **Acuerdo No. 022 de 2011**, el cual adicionó el artículo 290 del estatuto citado en lo relativo a las tarifas y a los sujetos pasivos del impuesto de alumbrado público, y en ese sentido, **estableció que las concesiones viales debían pagar una liquidación de dos (2) salarios mínimos mensuales vigentes.**

Por consiguiente, la Sala advierte que el acto de corrección de liquidación oficial del impuesto de alumbrado público y el acto administrativo que resolvió el recurso de reconsideración, **se**



Demandante: Sociedad CSS CONSTRUCTORES S.A
Demandado: Municipio de Duitama
Expediente: 152383333001201700097-01
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 2ª instancia

fundamentaron en los Acuerdos Municipales emitidos por el Concejo Municipal de Duitama para crear y reglamentar el impuesto de alumbrado público.

Asimismo, el parámetro utilizado por el citado municipio para considerar a la parte demandante sujeto pasivo del tributo fue el hecho de ser, la sociedad CSS CONSTRUCTORES S.A de una parte, persona jurídica beneficiaria del servicio y de otra, ser una concesión vial, circunstancias que se encuentran probadas en este asunto.

En efecto, como se señaló en la certificación emitida por la Agencia Nacional de Infraestructura – ANI- , allegada a este proceso, el objeto para el cual fue suscrito el contrato de concesión No. 0377 de 2002, para la ejecución del proyecto BRICEÑO-TUNJA-SOGAMOSO, con el Consorcio SOLARTE Y SOLARTE hoy CSS CONSTRUCUTORES S.A⁸, era entregar al concesionario, la concesión para realizar, por su cuenta y riesgo, los **estudios y diseños definitivos, las obras de construcción, rehabilitación, y mejoramiento, la operación y el mantenimiento de los trayectos, la prestación de servicios y el uso de bienes de propiedad del INVIAS dados en concesión**, para la cabal ejecución del proyecto bajo el control y vigilancia del INVIAS, lo que claramente indica que al concesionario, aquí demandante, se le otorgó una **concesión vial** y además que para realizar las funciones derivadas del objeto del contractual, **debía hacer uso del servicio de energía eléctrica** y en esas condiciones, es beneficiario del alumbrado público por lo que no cabe duda que es sujeto pasivo del precitado impuesto.

Ahora bien, en lo que respecta a la calidad de concesión vial y concesionario para efectos de la aplicación de la tarifa de dos (2) salarios mínimos mensuales legales vigentes prevista en el Acuerdo 022 de 2011, también motivo de inconformidad en este asunto, considera la Sala en primer lugar que el Estatuto General de Contratación contenido en la ley 80 de 1993, prevé en su **artículo 32** que los contratos estatales son todos los actos jurídicos generadores

⁸ Por virtud de sesión del contrato de concesión No. 0377 de 2002 hecha por Solarte y Solarte a CSS CONSTRUCTORES S.A



de obligaciones, dentro de los que se encuentra el contrato de concesión, el cual define así:

“(…) **Contrato de Concesión.** Son contratos de concesión los que celebran las entidades estatales con el objeto de otorgar a una persona llamada **concesionario** la prestación, operación, explotación, organización o gestión, total o parcial, de un servicio público, **o la construcción, explotación o conservación total o parcial, de una obra o bien destinados al servicio o uso público**, así como todas aquellas actividades necesarias para la adecuada prestación o funcionamiento de la obra o servicio por cuenta y riesgo del concesionario y bajo la vigilancia y control de la entidad concedente, a cambio de una remuneración que puede consistir en derechos, tarifas, tasas, valorización, o en la participación que se le otorgue en la explotación del bien, o en una suma periódica, única o porcentual y, en general, en cualquier otra modalidad de contraprestación que las partes acuerden.(…)”

Es claro entonces, que por virtud de la **concesión** una entidad de derecho público, llamada **concedente**, entrega a una persona natural o jurídica, llamada **concesionario**, el cumplimiento de uno de los siguientes objetivos:

- Prestación de un servicio público,
- la construcción de una obra pública,
- la explotación de un bien estatal.

En la doctrina, se han formulado multiplicidad de conceptualizaciones respecto del tipo contractual en comento; entre ellas puede hacerse alusión a la que ofrece Gastón Jèze, para quien **“por el contrato de concesión de un servicio público, el concesionario se compromete a hacer funcionar este servicio en la forma establecida por la administración en el acto de concesión”**.

Asimismo, al referirse al tema el tratadista Georges Vedel, propone que:

(…)

La expresión “concesión de servicio público” que se abrevia a veces con el término “concesión”, tiene, por el contrario, un sentido mucho



Demandante: Sociedad CSS CONSTRUCTORES S.A
Demandado: Municipio de Duitama
Expediente: 152383333001201700097-01
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 2ª instancia

más preciso. **Se trata de un procedimiento mediante el cual una persona pública, llamada autoridad otorgante, confía a una persona física o moral, llamada concesionario, la misión de gestionar un servicio público bajo el control de la autoridad concedente, a cambio de una remuneración que consiste, en la mayoría de los casos, en las tarifas que el concesionario percibirá de los usuarios del servicio”.**

El Consejo de Estado en varias oportunidades se ha ocupado, de señalar cuáles son las **principales características del contrato de concesión** y, en tal sentido, ha indicado que las mismas son:

(i) su celebración por parte de una entidad estatal, que actúa con el carácter de concedente y por una persona natural o jurídica que toma el nombre de **concesionario**

(ii) **es el concesionario quien asume los riesgos derivados de la explotación o de la prestación del servicio público, a quien le corresponde participar, por ende, en las utilidades y pérdidas a las que hubiere lugar;**

(iii) hay siempre lugar a una remuneración o contraprestación, la cual se pacta, de diversas maneras, en favor de quien construye la obra o asume la prestación del servicio público.

Ahora bien, según la Real Academia de la Lengua Española, la palabra **concesión**, se define como:

“(...) Negocio jurídico por el cual la Administración cede a una persona facultades de uso privativo de una pertenencia de dominio público o la gestión de un servicio público en plazo determinado bajo ciertas condiciones”⁹

A su vez, define la palabra **concesionario** así: *“titular de una concesión administrativa”¹⁰*

En las anteriores condiciones, tal como lo señala la sociedad demandante, desde el punto de vista administrativo **concesión y**

⁹ Tomado de <https://dpej.rae.es/lema/concesionario>

¹⁰ Tomado de <https://dpej.rae.es/lema/concesionario>



Demandante: Sociedad CSS CONSTRUCTORES S.A
Demandado: Municipio de Duitama
Expediente: 152383333001201700097-01
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 2ª instancia

concesionario son acepciones diferentes, pues como ya se vio, la concesión, es el procedimiento o negocio jurídico mediante el cual la administración (persona pública) le otorga a una persona natural o jurídica la misión de gestionar un servicio público bajo el control de la autoridad concedente, tal es el caso de la construcción de una obra pública, o la explotación de un bien estatal; etc y el **concesionario** es quien se compromete a hacer funcionar y gestionar el servicio otorgado en concesión en la forma establecida por la administración en el acto de concesión.

Es así, como **el concesionario es el titular de derechos y obligaciones respecto del objeto otorgado por virtud del contrato de concesión**, *Verbi gracia*, con ocasión de la concesión, el concesionario se obliga a pagar un determinado tributo cuando sea sujeto pasivo de este, como el caso del alumbrado público, pues se itera, es la persona natural o jurídica sujeto de obligaciones en los contratos de concesión.

Por lo anterior, es claro que al señalar el Acuerdo 022 de 2011 que las **concesiones viales** deben pagar por concepto del impuesto al alumbrado público las sumas equivalentes a dos (2) salarios mínimos mensuales vigentes, se está refiriendo al concesionario a quien se le otorgó tal concesión vial, como en este caso sería la sociedad CSS CONSTRUCTORES SA, pues se sale de toda lógica pensar que el sujeto pasivo de un impuesto es el mismo objeto, servicio o actividad concesionada como lo pretende hacer ver la parte actora.

Así las cosas, no por una supuesta “falta de técnica legislativa” como lo llama el apoderado de la sociedad demandante, se puede concluir que sociedad CSS CONSTRUCTORES SA no es el sujeto pasivo del impuesto de alumbrado público en este caso, cuando tal calidad está **plenamente demostrada con las facturas de energía eléctrica que mensualmente cancela dicha sociedad**, así como el hecho generador del mismo, cual es, ser beneficiario del servicio de alumbrado público del cual, claramente es favorecido en el tramo de la concesión vial Briseño Tunja Sogamoso (BTS) que atraviesa por el municipio de Duitama.



Demandante: Sociedad CSS CONSTRUCTORES S.A
Demandado: Municipio de Duitama
Expediente: 152383333001201700097-01
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 2ª instancia

1. Improcedencia de la facultad de corrección.

Del mismo modo, consideró la sociedad recurrente que la facultad de revisión está prevista para que la administración fiscal corrija errores diferentes a los aritméticos, con el previo agotamiento de un trámite especial a través de un requerimiento al contribuyente, su notificación y respuesta, totalmente inexistente en este caso.

Además, señaló que las facultades de corrección y revisión sólo pueden ejercerse sobre las declaraciones privadas, no sobre las liquidaciones que practica la misma administración, por lo cual son ilegales los artículos 561 y 562 del Estatuto Tributario de Duitama que lo permiten, por ser contrarios al artículo 698 del estatuto nacional, pero no sólo a éste, sino en igual medida a los artículos 66 de la Ley 383 de 1997 y 59 de la ley 788 del 2002, por extender la facultad de corrección a las liquidaciones oficiales.

En punto a este cargo, considera la Sala que tampoco está llamado a prosperar, toda vez que, de la documental que reposa en el plenario en primer lugar se evidencia que, una vez fue realizada la auditoria al alumbrado público por parte de la Contraloría General de la República, la administración del Municipio de Duitama **realizó diferentes requerimientos**, inicialmente al CONSORCIO SOLARTE Y SOLARTE y posteriormente a la sociedad CSS CONSTRUCTORES S.A con el fin de que procediera a cancelar el valor adeudado por concepto de impuesto al alumbrado público correspondiente a los meses de agosto de 2012 a febrero de 2012.

Sin embargo, la referida sociedad, al dar respuesta a dichos requerimientos, siempre manifestó no tener obligación alguna pendiente por tal concepto, razón que llevó al municipio a que a través de la resolución demandada realizara la liquidación oficial del impuesto de alumbrado público a cargo del consocio e inicio del proceso de cobro coactivo en su contra.

Así las cosas, contrario a lo manifestado por el apoderado de la sociedad actora en el recurso de apelación, es claro que el Municipio de Duitama a través de la Secretaria de Hacienda, antes de proferir



Demandante: Sociedad CSS CONSTRUCTORES S.A
Demandado: Municipio de Duitama
Expediente: 152383333001201700097-01
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 2ª instancia

la liquidación oficial del citado impuesto, requirió a la sociedad demandante instándola a cancelar el valor adeudado por el referido tributo por lo que, el dicho del recurrente respecto de la falta de procedimiento previo no se demostró en este caso.

Adicionalmente, en cuanto a la afirmación respecto de la cual, las facultades de corrección y revisión sólo pueden ejercerse sobre las declaraciones privadas, no sobre las liquidaciones que practica la misma administración, y en ese sentido son ilegales los artículos 561 y 562 del Estatuto Tributario de Duitama, por ser contrarios al artículo 698 del Estatuto Nacional, a los artículos 66 de la Ley 383 de 1997 y 59 de la ley 788 del 2002, por extender la facultad de corrección a las liquidaciones oficiales, dirá la Sala lo siguiente:

El artículo 698 del Estatuto Tributarios Nacional prevé que “la Administración de Impuestos, mediante liquidación de corrección, podrá corregir los errores aritméticos de las declaraciones tributarias que hayan originado un menor valor a pagar por concepto de impuestos, anticipos o retenciones a cargo del declarante, o un mayor saldo a su favor para compensar o devolver”

A su vez, como ya se vio, los artículos 561 y 562 del Acuerdo 041 de 2008 (Estatuto Tributario Municipal) le otorga la facultad a la Secretaria de Hacienda del municipio de Duitama para que, en uso de su facultad de fiscalización, pueda expedir liquidaciones oficiales **de revisión, de corrección aritmética y de aforo.**

Asimismo, para que mediante liquidación de corrección pueda corregir los errores cometidos en las liquidaciones oficiales.

De la lectura de las referidas normas, no se observa que las regulaciones municipales sean contrarias a la disposición prevista en el Estatuto Nacional, toda vez que, sin bien la primera señala que la administración de impuestos puede corregir errores aritméticos en las **declaraciones tributarias**, también lo es que, dicha norma no es aplicable al impuesto de alumbrado público, pues tal como lo sostuvo el Consejo de Estado en sentencia citada en precedencia, **por la naturaleza del impuesto de alumbrado público, no es posible**



Demandante: Sociedad CSS CONSTRUCTORES S.A
Demandado: Municipio de Duitama
Expediente: 152383333001201700097-01
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 2ª instancia

que el contribuyente presente una declaración, es decir, no existe la obligación formal de declarar y en esa medida es el ente territorial, en este caso el municipio de Duitama, que tiene facultad para liquidar de forma directa el tributo, por ser de su competencia y por consiguiente puede regular y controlar el mismo, máxime, cuando como en este caso fue la Contraloría General de la Republica como ente de control, en auditoría realizada al alumbrado público del municipio de Duitama, que exigió al municipio recaudar el valor faltante por dicho concepto.

En cuanto a la supuesta contradicción de los artículos 561 y 562 del estatuto municipal con el artículo 66 de la Ley 383 de 1997 y 59 de la ley 788 del 2002, tampoco le asiste razón al recurrente toda vez que, dichas normas prevén, que los departamentos y municipios 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, entre otros, aplicaran los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, así como para la administración, determinación y discusión de los impuestos por ellos administrados. Asimismo, consagran que el término de la aplicación de los procedimientos anteriores, podrán disminuirse y simplificarse acorde con la naturaleza de los tributos.

Así las cosas, es claro que las disposiciones referidas en ningún momento están prohibiendo a los entes territoriales la facultad de corrección a las liquidaciones oficiales, más aún si se tiene en cuenta que el Estatuto Tributario Nacional, permite que las administraciones municipales y departamentales adecuen los procedimientos, bien sea disminuyéndolos o simplificándolos, con el fin de hacerlos más equitativos y eficaces de acuerdo a las connotaciones propias del tributo, facultad que en criterio de la Sala resulta razonable si se tiene en cuenta que fue el propio legislador que facultó a los concejos municipales para crear el impuesto sobre el servicio de alumbrado público en su respectiva jurisdicción, determinando los elementos esenciales, organizando su cobro y disponiendo de él para atender el servicio municipal.



Demandante: Sociedad CSS CONSTRUCTORES S.A
Demandado: Municipio de Duitama
Expediente: 15238333001201700097-01
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 2ª instancia

En consecuencia, no se advierte contradicción alguna de las normas municipales frente a las previstas en el Estatuto Tributario Nacional.

Por lo anteriormente expuesto, la Sala confirmará la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda.

CONCLUSIONES.

Como corolario de lo expuesto en precedencia, la Sala arriba a las siguientes conclusiones que sustentan la decisión:

- El Consejo de Estado en sentencia de unificación precitada, reiteró que el legislador **facultó a los concejos municipales para crear el impuesto sobre el servicio de alumbrado público en su respectiva jurisdicción, determinar los elementos esenciales, organizar su cobro y disponer de él** para atender el servicio municipal.
- Adicionalmente la referida Corporación en la misma sentencia, respecto del hecho generador el impuesto de alumbrado público, fijo como regla jurisprudencial que *“El hecho generador del tributo es ser usuario potencial receptor del servicio de alumbrado público, entendido como toda persona natural o jurídica que forma parte de una colectividad, porque reside, tiene el domicilio o, al menos, un establecimiento físico en determinada jurisdicción municipal, sea en la zona urbana o rural y que se beneficia de manera directa o indirecta del servicio de alumbrado público.”*
- De otra parte, respecto de la facultad de los municipios para iniciar un proceso de liquidación de impuesto conforme a la jurisprudencia del Consejo de Estado, no hay duda que **la Administración tiene facultades para liquidar de forma directa el tributo**, por ser de su competencia, sin necesidad del denuncia previo del sujeto pasivo del impuesto, cuando no existe tal deber forma.
- Frente al caso concreto el Estatuto Tributario del municipio de



Duitama reglamentó lo relacionado con el Impuesto Municipal de Alumbrado público, señalando los **sujetos activo, pasivo y base gravable del citado tributo, así como las tarifas para la liquidación** del referido impuesto.

- Igualmente, por Acuerdo 022 de 2011 se adicionó la normativa anterior, en el sentido de señalar que, **las concesiones viales** debían pagar una liquidación de 2 salarios mínimos mensuales legales vigentes como tarifa del referido impuesto, entre otras disposiciones.
- De las pruebas allegadas se acreditó que **el concesionario** aquí demandante, por virtud del contrato de concesión del proyecto Briceño – Tunja – Sogamoso (BTS) celebrado con el INVIAS, debía realizar los estudios y diseños definitivos del proyecto, **las obras de construcción, rehabilitación, y mejoramiento, la operación y el mantenimiento de los trayectos**, entre otras actividades derivadas del objeto del contractual, razón por la cual **debía hacer uso del servicio de energía eléctrica** y en esas condiciones **es beneficiario del alumbrado público** por lo que no cabe duda que **es sujeto pasivo** del precitado impuesto.
- En lo que tiene que ver con la divergencia entre **concesión y concesionario**, no hay duda que son acepciones diferentes pues la concesión, es el **procedimiento o negocio jurídico** mediante el cual la administración (persona pública) le otorga a una persona natural o jurídica la misión de gestionar un servicio público bajo el control de la autoridad concedente, tal es el caso de la construcción de una obra pública, o la explotación de un bien estatal; etc y el **concesionario** es quien se compromete a hacer funcionar y gestionar el servicio otorgado en concesión en la forma establecida por la administración en el acto de concesión.
- Por lo anterior, **el concesionario es el titular de derechos y obligaciones respecto del objeto otorgado por virtud del contrato de concesión**, como el caso del pago del impuesto de alumbrado público.



Demandante: Sociedad CSS CONSTRUCTORES S.A
Demandado: Municipio de Duitama
Expediente: 152383333001201700097-01
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 2ª instancia

- Así las cosas, la calidad de **sujeto pasivo** del impuesto de alumbrado público está plenamente demostrada con las facturas de energía eléctrica que mensualmente vienen cancelando la Sociedad demandante, así como el **hecho generador** del mismo, cual es, ser beneficiario del servicio de alumbrado público del cual, claramente es favorecido en el tramo de la concesión vial Briceño Tunja Sogamoso (BTS) que atraviesa por el municipio de Duitama.
- Finalmente, no advierte la Sala que las disposiciones del Estatuto Municipal sean contrarias a normas nacionales, toda vez que, ninguna de estas prohíbe a los entes territoriales la facultad de corrección a las liquidaciones oficiales, más aún si se tiene en cuenta que, por el contrario, las disposiciones tributarias de orden nacional, permiten que las administraciones municipales y departamentales adecuen los procedimientos.
- Lo anterior, bien sea disminuyendo o simplificándolo, con el fin de hacerlos más **equitativos y eficaces** de acuerdo a las connotaciones propias del tributo, facultad que en criterio de la Sala **resulta razonable** si se tiene en cuenta que fue el propio legislador que **facultó a los concejos municipales** para crear el impuesto sobre el servicio de alumbrado público en su respectiva jurisdicción, determinando los **elementos esenciales, organizando su cobro y disponiendo de él** para atender el servicio municipal.

4. COSTAS

Se codena en costas a la parte demandante- por ser la parte vencida en el proceso y por encontrarse causadas, conforme lo establece el numeral 1º y 8º del artículo 365 del C.G.P.

En mérito de lo expuesto, el Tribunal Administrativo de Boyacá, Sala No. 5 de Decisión, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,



Demandante: Sociedad CSS CONSTRUCTORES S.A
Demandado: Municipio de Duitama
Expediente: 152383333001201700097-01
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 2ª instancia

RESUELVE

PRIMERO: CONFIRMAR la sentencia de primera instancia proferida el 3 de mayo de 2019 por el Juzgado Primero Administrativo Oral del Circuito de Duitama, mediante la cual se negaron las pretensiones de la demanda

SEGUNDO: Se condena en **COSTAS** a la parte demandante.

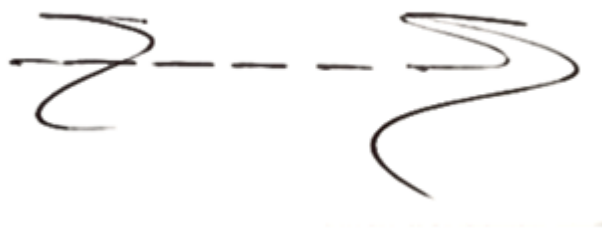
TERCERO: Una vez en firme esta providencia, por Secretaría envíese el expediente al despacho de origen.

La anterior providencia fue estudiada y aprobada por la Sala en sesión de la fecha.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE



ÓSCAR ALFONSO GRANADOS NARANJO
Magistrado



FABIO IVÁN AFANADOR GARCÍA
Magistrado



Demandante: Sociedad CSS CONSTRUCTORES S.A
Demandado: Municipio de Duitama
Expediente: 152383333001201700097-01
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 2ª instancia

FÉLIX ALBERTO RODRÍGUEZ
Magistrado