

**LIMITACIONES A LA AUTONOMÍA DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES
IMPUESTAS POR LA JURISPRUDENCIA EN MATERIA DE IMPUESTO DE
ALUMBRADO PÚBLICO**

**DANIELA LIÉVANO URIBE
ANDRÉS NOSSA LESMES**



**FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS
BOGOTÁ D.C., COLOMBIA
2015**

PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA

**LIMITACIONES A LA AUTONOMÍA DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES
IMPUESTAS POR LA JURISPRUDENCIA EN MATERIA DE IMPUESTO DE
ALUMBRADO PÚBLICO**



DANIELA LIÉVANO URIBE

ANDRÉS NOSSA LESMES

**Presentado para optar al título de
ABOGADO**

Director

JAIME ANDRÉS GIRÓN MEDINA

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS

BOGOTÁ D.C., COLOMBIA

2015

NOTA DE ADVERTENCIA

“La Universidad no se hace responsable por los conceptos emitidos por sus alumnos en sus trabajos de tesis. Solo velará por que no se publique nada contrario al dogma y a la moral católica y por qué las tesis no contengan ataques personales contra persona alguna, antes bien se vea en ellas el anhelo de buscar la verdad y la justicia”.

TABLA DE CONTENIDO

- 1. INTRODUCCIÓN**
- 2. AUTONOMÍA DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES EN MATERIA TRIBUTARIA**
 - 2.1. DESARROLLO CONSTITUCIONAL**
 - 2.2. DESARROLLO DEL CONSEJO DE ESTADO**
- 3. IMPUESTO DE ALUMBRADO PÚBLICO**
 - 3.1. CONSAGRACIÓN LEGAL**
 - 3.2. REGULACIÓN DEL IMPUESTO AL ALUMBRADO PÚBLICO**
 - 3.3. NATURALEZA JURÍDICA DEL TRIBUTO**
 - 3.4. LÍMITES ESTABLECIDOS POR LA JURISPRUDENCIA AL IMPUESTO DE ALUMBRADO PÚBLICO**
 - 3.4.1. OBJETO IMPONIBLE**
 - 3.4.1.1. GENERALIDADES**
 - 3.4.2. HECHO GENERADOR**
 - 3.4.2.1. GENERALIDADES**
 - 3.4.2.2. POSTURAS DEL CONSEJO DE ESTADO**
 - 3.4.2.3. PROBLEMAS SUSCITADOS EN LA PRÁCTICA**
 - 3.4.3. SUJETOS**
 - 3.4.3.1. SUJETO ACTIVO**
 - 3.4.3.2. SUJETOS PASIVOS**
 - 3.4.3.3. GENERALIDADES**

3.4.3.4. PROBLEMA SUSCITADO EN LA PRÁCTICA

3.4.4. BASE GRAVABLE

3.4.4.1. GENERALIDADES

3.4.4.2. PROBLEMA SUSCITADO EN LA PRÁCTICA

3.4.5. TARIFA

3.4.5.1. GENERALIDADES

3.4.5.2. PROBLEMA SUSCITADO EN LA PRÁCTICA

3.4.6. RECAUDO DEL IMPUESTO DE ALUMBRADO PÚBLICO

3.4.6.1. GENERALIDADES RESPECTO AL RECAUDO

3.4.6.2. PROBLEMAS SUSCITADOS EN LA PRÁCTICA

3.4.6.2.1. IMPOSIBILIDAD DE LOS MUNICIPIOS DE ESTABLECER A TRAVÉS DE ACTOS ADMINISTRATIVOS UNILATERALES LA OBLIGACIÓN DE RECAUDO A LOS PARTICULARES

3.4.6.2.2. IMPOSIBILIDAD DE IMPONER LA RETENCIÓN EN LA FUENTE COMO MECANISMO DE RECAUDO DEL IMPUESTO DE ALUMBRADO PÚBLICO

4. CONCLUSIONES

5. BIBLIOGRAFÍA

LIMITACIONES A LA AUTONOMÍA DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES IMPUESTAS POR LA JURISPRUDENCIA EN MATERIA DE IMPUESTO DE ALUMBRADO PÚBLICO

RESUMEN

El impuesto de alumbrado público en Colombia fue incorporado a nuestro ordenamiento jurídico por la ley 97 de 1913. Ni la ley 97 de 1913 ni ningún otro acto del Congreso ha regulado de manera explícita los elementos esenciales de dicho tributo. En virtud de ese vacío legal, el papel de la jurisprudencia con respecto al impuesto de alumbrado público ha sido crucial, debido a que se ha encargado de establecer los límites a los que se deben atener las entidades territoriales en relación con este tributo para asegurar la prevalencia de nuestro ordenamiento jurídico. El propósito de este trabajo es desarrollar los criterios jurisprudenciales mencionados y evidenciar los problemas que ha traído en la práctica el impuesto de alumbrado público.

Palabras clave: *Impuesto de alumbrado público, autonomía de las entidades territoriales en materia tributaria.*

ABSTRACT

The contribution for public lightening in Colombia was incorporated into our legal system with Law 97 of 1913. Neither Law 97 of 1914 nor any other Act of the Congress has determined the main characteristics of the referred tax liability. For that matter, the role played by case law in regards with the contribution for public lightening has been crucial, given that it has drawn boundaries to the power of regulation of local authorities in order to ensure the rule of law. This document summarizes the principal rulings in regards to the

referred tax and the problems that the establishment of the contribution for public lightening has held in practice.

Key words: *Contribution for public lightening, territorial bodies' autonomy.*

1. INTRODUCCIÓN

El impuesto de alumbrado público es un tributo de orden territorial, que fue introducido a nuestro ordenamiento jurídico con la Ley 97 de 1913, mediante la cual se autorizó al Concejo de Bogotá a crear y regular una serie de tributos, entre ellos, dicho impuesto.

Posteriormente, con la Ley 84 de 1915, el Congreso de la República le extendió a los demás municipios del país la facultad de establecer el referido tributo en su jurisdicción. En ninguna de las leyes precitadas se establecieron los elementos esenciales de este tributo, limitándose únicamente a señalar la materia imponible sobre la cual recaería el impuesto: el servicio de alumbrado público.

Teniendo en cuenta que a la fecha los aspectos de la esencia del impuesto siguen sin ser regulados por el legislador, y que el Consejo de Estado a través de su jurisprudencia ha venido abriéndole camino cada vez más a la autonomía de las entidades territoriales en materia tributaria, en la actualidad cada municipio que decide crear este impuesto considera que tiene la libertad de señalar cuál es el hecho generador, los sujetos pasivos, la base gravable y las tarifas a ser aplicadas, estableciendo tributos diferenciados en cada jurisdicción.

Es precisamente debido a ello que la jurisprudencia ha desempeñado un papel esencial, en la medida en que se ha encargado de trazar los límites que deben respetar las entidades territoriales en ejercicio de su poder tributario. Así, no solamente se ha desarrollado el alcance de la autonomía de dichas entidades en materia tributaria, sino que

se han fijado condiciones mínimas que deben ser respetadas por los municipios a la hora de regular el impuesto de alumbrado público.

En este trabajo de grado hacemos un estudio integral sobre el tratamiento que le ha dado la jurisprudencia al impuesto de alumbrado público en Colombia, en el contexto de la problemática que origina la indeterminación legal de este tributo.

2. AUTONOMÍA DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES EN MATERIA TRIBUTARIA

2.1. DESARROLLO CONSTITUCIONAL

Como primera medida, y con el fin de realizar una exposición coherente del tema, resulta necesario exponer los artículos de la Constitución Política que regulan lo atinente al poder tributario de las entidades territoriales.

El inciso primero del artículo 338 de la Norma Superior, establece que *“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”*. Como se lee, este artículo le otorga la facultad de imponer tributos al Congreso, a las Asambleas Departamentales y a los Concejos Distritales y Municipales. Por otra parte, los artículos 150-12¹, 300-4² y 313-4³ de la Constitución reiteran a cada uno de los mencionados órganos de representación la facultad impositiva prevista el citado artículo 338, pero limitan el poder tributario de las Asambleas y los Concejos a lo establecido por la Ley.

¹“ARTICULO 150. Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones:

(...)

12. Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley.”

²“ARTICULO 300. Corresponde a las Asambleas Departamentales, por medio de ordenanzas:

(...)

4. Decretar, de conformidad con la Ley, los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de las funciones departamentales.”

³“ARTICULO 313. Corresponde a los concejos:

(...)

4. Votar de conformidad con la Constitución y la ley los tributos y los gastos locales.”

En ese mismo sentido, el artículo 287⁴ de la Carta establece que las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, dentro de los límites de la Constitución y la ley. En virtud de tal autonomía tienen, entre otros, el derecho a administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones.

Al interpretar las mencionadas normas, ha dicho la Corte Constitucional que la facultad impositiva de las entidades territoriales *“no es originaria, sino que está subordinada a la Constitución y a la ley; no obstante, las entidades territoriales gozan de autonomía, tanto para la decisión sobre el establecimiento o supresión de impuestos de carácter local, autorizados en forma genérica por la ley, como para la libre administración de todos los tributos que hagan parte de sus propios recursos (arts. 287-3 y 313-4 C.N.)”*⁵ (Se resalta).

De lo anterior se puede concluir que para crear un impuesto de orden territorial, es necesaria la expedición de una ley que autorice dicha creación (una ley de autorizaciones) y, consecuentemente, sólo cuando se ha creado legalmente el tributo, los municipios adquieren el derecho a administrarlo, manejarlo y utilizarlo⁶.

Por otro lado, y antes de entrar a realizar un recuento de las interpretaciones que la jurisprudencia de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado han hecho de los artículos citados hasta el momento, se debe resaltar que la misma Norma Superior

⁴ *“ARTICULO 287. Las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y dentro de los límites de la Constitución y la ley. En tal virtud tendrán los siguientes derechos: (...)*

3. Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones” (se resalta).

⁵ Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-506 de 1995 M.P Carlos Gaviria Díaz

⁶ Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C- 467 de 1993 M.P. Carlos Gaviria Díaz

estableció un límite al Congreso respecto a un asunto que no le es permitido regular en materia de un tributo territorial. El artículo 294 de la Constitución establece de manera clara y explícita que la *“ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales”*. Lo anterior quiere decir que la Constitución otorgó de manera exclusiva la facultad de conceder exenciones o tratamientos preferenciales a las Asambleas Departamentales y a los Concejos Distritales o Municipales, respecto de los tributos de su propiedad.

Ahora, en cuanto a la facultad que tienen dichas entidades territoriales para determinar los elementos de los tributos cuya creación ha sido autorizada por ley, la Corte Constitucional en la sentencia C-537 de 1995 afirmó que los órganos legislativos tanto del orden nacional como del orden territorial están facultados para determinar los elementos de los tributos que los mismos adopten:

*“estima la Corte que la regla general en virtud de lo dispuesto por el artículo 338 superior, es que la ley que crea una determinada contribución, debe definir directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. Pero ello no obsta para que dentro de una sana interpretación de las normas constitucionales, sean las entidades territoriales las que con base en los tributos creados por la ley, puedan a través de las ordenanzas departamentales y los acuerdos municipales o distritales, a través de sus corporaciones, fijar los elementos de la contribución respectiva, o sea, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, así como las tarifas de las mismas.”*⁷

⁷Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-537 de 1995 M.P. Hernando Herrera Vergara

Ahora, no está de más indicar que, conforme a lo anterior, eexistiendo una ley que autoriza a las entidades territoriales a crear un determinado tributo, cada entidad pueda adoptar una regulación distinta respecto de otra entidad⁸. De esta manera, se relacionan los artículos de la Norma Superior ya citados, con lo establecido en el artículo 1º de la misma⁹.

Leyes que autorizan la creación de impuestos de orden territorial

A partir de los fallos anteriores, mediante la sentencia C-227 de 2002, la Corte Constitucional concluyó que las leyes creadoras de impuestos territoriales podían ser de dos tipos:

“En primer lugar, puede ocurrir que la propia ley agote los elementos del tributo, caso en el cual las entidades territoriales tendrán la suficiente autonomía para decidir si adoptan o no el impuesto y, en segundo lugar, puede tratarse simplemente de una ley de autorizaciones, donde serán las correspondientes corporaciones de representación popular, en el ámbito territorial, las encargadas de desarrollar el tributo autorizado por la ley.”¹⁰.

Límites a las leyes de autorizaciones

A través de los años la Corte Constitucional ha sentado distintas posiciones sobre los requisitos mínimos que debe contener una ley de autorización de un tributo para su validez en nuestro ordenamiento jurídico.

⁸La Corte Constitucional, mediante sentencia C-1097 de 2001, M.P Jaime Araujo Rentería, ha dicho: “frente a tributos territoriales el juicio de igualdad sólo puede hacerse en el seno de cada jurisdicción, en relación con los hechos y sujetos pasivos territorialmente alinderados y con cabal respeto a la pluralidad y diferencia que las jurisdicciones ajenas puedan ostentar en el despacho de sus asuntos internos. Sin olvidar que siendo Colombia un Estado Social de Derecho las asambleas y concejos deben ejercer sus competencias –en este caso las tributarias- con estricto apego a los mandamientos constitucionales y legales.”

⁹ Según el cual Colombia es una república una república “unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales”

¹⁰ Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-227 de 2002 M.P Jaime Córdoba Triviño

En el 2002, mediante la sentencia C-504 de 2002 esta Corporación estableció que las leyes que autoricen la creación de un tributo en una jurisdicción debían por un lado, *“como mínimo crear o autorizar la creación de los mismos, pudiendo a lo sumo establecer algunos de sus elementos, tales como el sujeto activo y el sujeto pasivo”*, y por el otro, respetar la competencia de las entidades territoriales para fijar los elementos impositivos en aras de preservar la autonomía fiscal. Así, de conformidad con este fallo el Congreso podía crear un impuesto sin necesidad de determinar sus elementos esenciales.

En esta ocasión, dos magistrados¹¹ se distanciaron de la opinión mayoritaria. En su salvamento de voto manifestaron que las leyes de autorizaciones deben contener unos elementos mínimos que permitan garantizar los principios de legalidad e identidad del tributo, además de existir una ley orgánica que regule la materia.

Con posterioridad, en el 2004, la Corte Constitucional determinó que una ley de autorizaciones debía, como mínimo, determinar el hecho gravable del tributo que vaya a adoptarse a nivel territorial. Lo anterior, *“en la medida en que el hecho gravable o hecho imponible “es el elemento que en general mejor define el perfil específico de un tributo”*¹², sin lugar a dudas es un elemento que tiene que estar precisado por la ley que autoriza la creación de un tributo territorial.

La postura explicada anteriormente, fue reiterada por la Corte Constitucional en la sentencia C-035 de 2009, llevando a esta Corporación a concluir que la sola autorización de la creación de un tributo constituye un parámetro mínimo constitucionalmente aceptable para que una entidad territorial fije los elementos de la obligación tributaria, siempre y

¹¹ Magistrados Rodrigo Escobar Gil y Eduardo Montealegre Lynett

¹² Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-987 de 1999 M.P. Alejandro Martínez Caballero. En el mismo sentido, ver, entre otras, la sentencia C-155 de 2003 M.P. Eduardo Montealegre Lynett.

cuando dicha ley regule el hecho generador del tributo. A partir de esta conclusión, la Corte indicó en la referida sentencia que *“la jurisprudencia ha admitido que los elementos de la obligación tributaria sean determinados por las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales, pero dentro de unos parámetros mínimos que deben ser señalados por el legislador. Estos parámetros mínimos, según se desprende de la jurisprudencia, son dos: (i) la autorización del gravamen por el legislador, y (ii) la delimitación del hecho gravado con el mismo”*¹³

Si bien en la actualidad la Corte Constitucional no ha modificado estos criterios mínimos que debe tener una ley de autorizaciones, sí ha fijado el límite que el principio de autonomía le impone al Congreso a la hora de expedir este tipo de normas. Así, en reciente jurisprudencia esta Corporación expresó que, a la hora de fijar los elementos de la obligación tributaria en una ley de autorizaciones *“se debe preservar el límite mínimo de autonomía fiscal, el cual, como ya se dijo, descansa en la fijación de la tarifa y en la libre administración, recaudo y control de los tributos”*¹⁴.

En síntesis, se puede evidenciar que el desarrollo jurisprudencial de la Corte Constitucional en cuanto a la autonomía de las entidades territoriales se ha encargado de fijar límites con el fin de preservar la integridad de los principios de Estado unitario y de autonomía. Así, y a manera de conclusión, se puede observar que la jurisprudencia constitucional ha determinado: (i) en cuanto a la autonomía de las entidades territoriales en materia tributaria, que la Constitución impone la sujeción de dichas entidades a la Norma Superior y a la ley; (ii) la ley de autorizaciones constituye un mínimo constitucionalmente aceptado para la creación de un tributo a nivel territorial; (iii) la ley de autorizaciones que,

¹³ Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-035 de 2009 M.P Marco Gerardo Monroy Cabra

¹⁴ Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-587 de 2014 M.P Luis Guillermo Guerrero Pérez.

valga la redundancia, autorice la creación de un tributo debe, además, delimitar el hecho gravado de dicho tributo; (iv) una ley de autorizaciones debe respetar la autonomía fiscal de las entidades territoriales, que descansa en la fijación de la tarifa de un tributo y en su recaudo y control.

2.2. DESARROLLO DEL CONSEJO DE ESTADO

El primer desarrollo al interior del Consejo de Estado reconoce que la autonomía de las entidades territoriales es bastante amplia, y que a su amparo puede establecer los elementos no regulados por el legislador en una ley de autorizaciones.

Así, en la sentencia del 13 de noviembre de 1998¹⁵, el Consejo de Estado interpretó:

“creado el tributo o autorizada su implantación por parte de la ley, en el evento de que ésta no se haya ocupado de definir todos los presupuestos objetivos del gravamen y por ende del señalamiento de los elementos esenciales de identificación y cuantificación, corresponde directamente a las respectivas corporaciones de elección popular, efectuar las previsiones sobre el particular.”

En una postura similar, existe un pronunciamiento en la sentencia del 29 de junio de 2001¹⁶ al explicar que *“Se ha aceptado entonces, que ante la indeterminación de las normas legales creadoras de tributos el acuerdo municipal puede precisar, dentro del marco de la ley, los elementos faltantes del tributo.”*

Una segunda fase en la interpretación del Consejo de Estado impone un límite a las entidades territoriales en la creación de un tributo. En efecto, dicho límite se encuentra en determinar las características del hecho generador. Así, el Consejo de Estado interpretó que

¹⁵ Exp. 9124, C.P. Julio Enrique Correa Restrepo

¹⁶ Exp. 11820, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié

“En relación con los demás elementos del impuesto sobre el servicio de alumbrado público, cuyo establecimiento le correspondería a cada municipio, debe anotarse que no hay absoluta libertad de los concejos para fijarlos, pues tanto los sujetos pasivos como las bases gravables y tarifas, que en este caso no fueron fijados por el legislador, deben corresponder a las características del hecho generador señalado en la Ley, de tal forma que no distorsionen el tributo ni se altere su esencia.”¹⁷

De forma reiterada desde 2009¹⁸, el Consejo de Estado ha interpretado el grado de generalidad que puede tener una ley de autorizaciones. En consonancia con la jurisprudencia de la Corte Constitucional, el Consejo de Estado ha entendido que *“no siempre resulta exigible que la determinación de los elementos del tributo sea expresa, y que no se viola el principio de legalidad tributaria cuando uno de los elementos no esta determinado en la ley, pero que es determinable a partir de ella”¹⁹*. De esta manera, y haciendo referencia a la sentencia C-035 de 2009, el Consejo de Estado adoptó el criterio de la Corte Constitucional según el cual para la creación de un tributo departamental o municipal, según el caso, se requiere como mínimo: (i) una ley de autorizaciones y (ii) la delimitación del hecho gravado.

Respecto de la citada sentencia se deben hacer varias observaciones: en ella se evaluó la legalidad de un acuerdo que estableció el impuesto de teléfonos urbanos, cuya ley de autorizaciones es la misma que la del impuesto de alumbrado público. Con base en esta sentencia el Consejo de Estado ha justificado la aplicabilidad de la ley de autorizaciones del impuesto de alumbrado público y consecuentemente a declarado la legalidad de los

¹⁷ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 11 de septiembre de 2006, Exp. 15344, C.P. Ligia López Díaz

¹⁸ Con la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 9 de julio de 2009, Exp 16544 C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

¹⁹ Ibídem

acuerdos que establezcan dicho tributo al considerar que dicha ley está regulando el hecho generador del mismo, y esta sentencia se basa en lo establecido en la sentencia C-035 de 2009. Por lo anterior, se debe entender que continúa vigente el criterio al interior del Consejo de Estado según el cual una ley de autorizaciones debe contener, como mínimo, el hecho generador de un tributo.

En rasgos generales el Consejo de Estado adopta y acepta las interpretaciones de la jurisprudencia de la Corte Constitucional en lo que a los límites de las entidades territoriales en materia tributaria se refiere. No obstante, al momento de revisar las normas a nivel territorial que regulan el impuesto de alumbrado público, aquella Corporación se ha salido de los límites impuestos por la jurisprudencia constitucional. Lo anterior será desarrollado y evidenciado con posterioridad. Sin embargo, vale la pena discutir si al momento de evaluar la autonomía de una entidad territorial en materia tributaria se debe seguir la línea jurisprudencial de la Corte Constitucional o si, por el contrario, debería seguirse lo que diga el Consejo de Estado en cada caso en particular.

Para resolver la discusión planteada, proponemos dar una lectura a los artículos 237 y 241 de la Constitución. En ellos, se establecen las funciones de cada una de las referidas Corporaciones. Por un lado, el artículo 241 indica que a la Corte Constitucional se le confía la guarda de la integridad y la supremacía de la Constitución, en los “*strictos y precisos términos*” de dicho artículo. Una manera en que cumple con esta misión es decidiendo sobre la constitucionalidad de cierto grupo de normas establecidas en el artículo. Es a través de este tipo de sentencias que la Corte Constitucional ha interpretado el alcance que tiene la autonomía de las entidades territoriales en materia tributaria a la luz de la Constitución.

El artículo 237, por otro lado, regula las funciones del Consejo de Estado. El Alto Tribunal de lo Contencioso Administrativo solo tiene la facultad de decidir sobre la constitucionalidad de los Decretos dictados por el Gobierno y, debe resaltarse, cuya competencia no corresponda a la Corte Constitucional.

Por lo anterior, consideramos que las interpretaciones que tienen prevalencia a la hora de determinar los alcances de la autonomía de las entidades territoriales en materia tributaria son las proferidas por la Corte Constitucional, como guarda de la integridad y la supremacía de la Constitución. Y será a partir de dichas interpretaciones que se deberá evaluar, en cada caso en concreto, si tanto una ley de autorizaciones como las normas que adopten un impuesto a nivel territorial se ajustan o no a la Constitución y a la ley.

3. IMPUESTO DE ALUMBRADO PÚBLICO

3.1. CONSAGRACIÓN LEGAL

El impuesto de alumbrado público fue incorporado a nuestro ordenamiento jurídico mediante la ley 97 de 1913. Como se señaló en la introducción, ninguna de las leyes que se han expedido en el propósito de autorizar al Distrito Capital o a los municipios para establecer el impuesto al alumbrado público, han fijado de manera directa los elementos de este tributo. Por ello, los distintos Concejos Municipales han adoptado fórmulas distintas para regularlos, lo que ha causado un gran número de demandas por presuntas violaciones a los principios generales del derecho tributario así como a las normas constitucionales y legales ya desarrolladas que regulan la autonomía de las entidades territoriales en materia tributaria.

Se debe precisar que la ley 97 de 1913 ya ha sido objeto de revisión por parte de la Corte Constitucional. En efecto, mediante sentencia C-504 de 2002²⁰, dicha Corporación declaró exequibles los literales d) e i) del artículo 1º de la ley 97 de 1913, argumentando lo siguiente:

“Bajo este esquema conceptual y jurídico –y deslindando la mencionada inexequibilidad- los literales combatidos exhiben las notas distintivas de la legalidad constitucional, toda vez que en conexidad con el inciso que los precede, le señalan al Concejo de Bogotá un marco de acción impositiva sin hacerle concesiones a la indeterminación ni a la violación de la autonomía territorial que asiste al hoy Distrito Capital. Al respecto nótese cómo la norma establece válidamente el sujeto activo y algunos sujetos pasivos –empresas de luz eléctrica y de gas-, y los hechos gravables, dejando al

²⁰ M.P Jaime Araujo Rentería

resorte del Concejo de Bogotá la determinación de los demás sujetos pasivos y de las tarifas. Es decir, en armonía con los artículos 338 y 313-4 de la Constitución Política, que a las claras facultan a las asambleas y concejos para votar los tributos de su jurisdicción bajo la concurrencia del ordenamiento superior y de la ley, los segmentos acusados guardan –con la salvedad vista- la consonancia constitucional exigida a la ley en materia de tributos territoriales”²¹.

La citada sentencia deja claro (i) que la ley de autorización para la creación del impuesto de alumbrado público continúa vigente en el ordenamiento colombiano, y (ii) que la exequibilidad de la misma radica en que ésta establece el sujeto activo, algunos sujetos pasivos y el hecho gravable de los impuestos contenidos en las normas demandadas.

A pesar de lo dicho por la Corte Constitucional en dicha sentencia, se debe resaltar que la misma no establece cuál es, en su criterio, el hecho generador o hecho gravable del impuesto de alumbrado público. A nuestro parecer, y teniendo en cuenta los requisitos mínimos que existen para que una ley de autorizaciones se ajuste a la Constitución, esto es que debe determinar, como mínimo, el hecho gravable²², el pronunciamiento de la Corte Constitucional debió ser distinto, puesto que el literal d) de la ley 97 de 1913 no estableció con claridad el hecho generador del impuesto de alumbrado público, entendido este como la conducta o comportamiento revelador de capacidad económica previsto en la ley y cuya realización produce el nacimiento de la obligación tributaria.

Es por lo anterior que los municipios han adoptado en sus acuerdos municipales diferentes fórmulas para determinar el hecho generador del impuesto y, por consiguiente,

²¹ Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-504 de 2002 M.P. Jaime Araujo Rentería

²² Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-035 de 2009 M.P. Maro Gerardo Monroy Cabra

acogiendo bajo la denominación común de “impuesto de alumbrado público”, gravámenes distintos y elementos esenciales que no tienen ninguna identidad entre sí.

3.2. REGULACIÓN DEL IMPUESTO AL ALUMBRADO PÚBLICO

La ley 97 de 1913 no es la única norma que contiene una regulación aplicable a nivel nacional respecto del impuesto de alumbrado público. De hecho, la Sección Cuarta del Consejo de Estado se ha basado en otras normas para definir el hecho generador del impuesto de alumbrado público, y por consiguiente para considerar la aplicabilidad de la ley 97 de 1913.

En primer lugar, la Resolución 043 de 1995 de la Comisión de Regulación de Energía y Gas²³ (CREG) regula el suministro del servicio de energía eléctrica que se designe para alumbrado público. La jurisprudencia ha empleado en sus providencias, principalmente, la definición del servicio de alumbrado público establecida en el artículo 1º de este acto administrativo. Esta norma ha sido complementada por otras resoluciones expedidas por la misma entidad²⁴.

Vale la pena agregar que la jurisprudencia también se ha valido de la definición del servicio de alumbrado público contemplada en el artículo 2º del Decreto 2424 de 2006²⁵, con el fin de determinar el hecho generador del impuesto de alumbrado público.

Posteriormente, y en virtud del Decreto referido anteriormente, la CREG ha continuado regulando la prestación del servicio de alumbrado público, estableciendo

²³ Entidad eminentemente técnica cuyo objetivo es lograr que los servicios de energía eléctrica, gas natural, gas licuado de petróleo (GLP) y combustibles líquidos se presten al mayor número posible de personas, al menor costo posible para los usuarios y con una remuneración adecuada para las empresas que permita garantizar calidad, cobertura y expansión, como se expone en la página web www.creg.gov.co

²⁴ Resoluciones 043 de 1996, 089 de 1996 y 076 de 1997

²⁵ Por el cual se regula la prestación del servicio de alumbrado público

criterios relevantes a la hora de examinar el impuesto de alumbrado público. Por medio de la Resolución 123 de 2011, esta entidad estableció la metodología para la determinación de los costos máximos que deberán aplicar los municipios para remunerar a los prestadores del servicio, así como el uso de los activos vinculados al sistema de alumbrado público. Este tema tendrá especial relevancia a la hora de analizar elementos como la tarifa o la base gravable del impuesto bajo análisis.

Por otro lado, mediante Resolución 122 de 2011, la CREG reguló el contrato y el costo de facturación y recaudo conjunto con el servicio de energía del impuesto de alumbrado público. La fórmula del costo de facturación y recaudo establecida en la resolución mencionada fue modificada por la resolución 005 de 2012.

3.3. NATURALEZA JURÍDICA DEL TRIBUTO

No existe claridad absoluta respecto de cuál es la naturaleza jurídica del impuesto de alumbrado público. La discusión se presenta por el hecho de que el tributo se está cobrando en virtud de un servicio que se está prestando, lo cual conlleva a dudar sobre si se trata de un impuesto o una tasa como se demostrará a continuación.

La Sección Cuarta del Consejo de Estado tuvo la oportunidad de analizar la naturaleza jurídica del impuesto de alumbrado público por primera vez en sentencia del 6 de agosto de 2009²⁶. Para llegar a una conclusión, como primera medida, se basó en las distinciones realizadas por la jurisprudencia constitucional respecto de los impuestos, las tasas y las contribuciones. Así, tomó las definiciones traídas por la sentencia C-713 de 2008.

²⁶ Exp. 16315, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

En la referida sentencia, la Corte Constitucional definió a los impuestos como *“prestaciones pecuniarias de carácter unilateral que no constituyen remuneración por prestaciones determinadas, son de carácter obligatorio, carecen de destinación específica, su tarifa es definida directamente por la autoridad de representación popular que las impone, hacen parte del presupuesto, se someten a control fiscal, su cuantía es la necesaria para el cubrimiento de los gastos públicos y son administrados por el Estado”*²⁷. Además, esta Corporación identificó como características o condiciones básicas de este tipo de tributos: (i) que se cobran sin distinción a todo ciudadano que realice el hecho generador; (ii) que no tiene una relación directa con un beneficio específico derivado para el contribuyente; (iii) que el Estado pueda disponer de los recursos que se recogen en virtud del mismo de acuerdo con lo previsto en los planes y presupuestos nacionales, en tanto y en cuanto ingresan a las arcas nacionales; (iv) su pago no es opcional, por ello se puede forzar su cumplimiento a través de la jurisdicción coactiva; (v) la capacidad económica es un principio de justicia y equidad que debe reflejarse en la ley que lo crea.

Por otro lado, la citada sentencia definió a las tasas como *“prestaciones pecuniarias que constituyen remuneraciones de los particulares por los servicios prestados por el Estado en desarrollo de su actividad, en principio no son obligatorias -pues queda a discrecionalidad del interesado en el bien o servicio que preste el Estado-, sus tarifas son fijadas por autoridades administrativas, ellas no necesariamente comprenden el valor total del servicio prestado, hacen parte del presupuesto, se someten a control fiscal, su cuantía es proporcional al costo del servicio y son administrados por el Estado”*²⁸.

²⁷ Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-713 de 2008 M.P Clara Inés Vargas Hernández

²⁸ *Ibíd.*

Así, para la Corte Constitucional, las características que distinguen a este tipo de tributos se encuentran: (i) que la prestación económica se origine en una imposición legal; (ii) nace como recuperación total o parcial de los costos que le representan al Estado prestar una actividad, bien o servicio público; (iii) la retribución pagada por el contribuyente guarda una relación directa con los beneficios derivados del bien o servicio ofrecido; (iv) los valores que se establecen como obligación tributaria excluye la utilidad que se deriva de la utilización de dicho bien o servicio; (v) el pago del tributo solamente se torna obligatorio en la medida en que el contribuyente realice una actuación directa por medio de la cual solicite el bien o servicio; (vi) por lo general el pago es proporcional, pero en ciertos casos admite el establecimiento de tarifas diferenciales.

Partiendo de esta distinción, la Sección Cuarta del Consejo de Estado estableció que el impuesto de alumbrado público tiene la naturaleza jurídica de un impuesto, por las siguientes razones:

“de tal servicio gozan todos los habitantes de una jurisdicción territorial, quieran o no acceder al mismo, teniendo en cuenta que cualquiera puede beneficiarse de la iluminación de las vías públicas, de los parques públicos y demás espacios de libre circulación (...)En el mismo orden de ideas, el contribuyente puede o no beneficiarse con el servicio, pero no porque tenga la opción de optar, de escoger, sino porque, por las condiciones en que se presta el servicio de alumbrado público, un individuo cualquiera, quiéralo o no, puede beneficiarse del mismo en cualquier momento y, por tanto, no es

posible derivar una relación directa entre el tributo cobrado y el beneficio al que accede habitual o esporádicamente el contribuyente.”²⁹.

Así, para el Consejo de Estado la naturaleza jurídica del tributo que grava el servicio de alumbrado público es la de un impuesto ya que (i) de dicho servicio gozan todos los habitantes de un municipio, independientemente de que quieran, o no, acceder al mismo; (ii) se cobra de manera indiscriminada a todos sus beneficiarios; y (iii) no se puede derivar una relación directa entre el servicio y el beneficio eventual o regular al que se accede. En el mismo sentido, el Consejo de Estado reiteró esta postura en sentencias del 5 de mayo de 2011³⁰ y del 10 de marzo de 2011³¹.

Conforme a los criterios jurisprudenciales mencionados es evidente por qué resulta difícil determinar su naturaleza jurídica. Claramente, el tributo objeto de estudio reúne características tanto de los impuestos como de las tasas. Así, reúne características del impuesto tales como gravar a toda la población de un municipio, es decir, que se cobra a todos aquellos que realicen el que, para la jurisprudencia, es el hecho generador. También, encontramos el hecho de que su pago no es discrecional, sino que es obligatorio para todos los habitantes de un municipio como potenciales usuarios del servicio de alumbrado público (como se podrá observar posteriormente al exponer las posturas jurisprudenciales en torno a los elementos del tributo objeto de estudio).

Por otro lado, reúne características que distinguen de manera clara a las tasas. Como se verá en un posterior desarrollo, se ha considerado que el denominado impuesto de alumbrado público grava la prestación de un servicio a cargo del Estado, cual es el servicio

²⁹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 6 de agosto de 2009, exp. 16315, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

³⁰ Exp. 17822, C.P. William Giraldo Giraldo

³¹ Exp. 18141, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

de alumbrado público. Además, de ésta última característica se desprende el hecho de que los contribuyentes se están beneficiando en alguna medida de dicho servicio. También se podría considerar que el referido tributo es una tasa toda vez que la retribución pagada por el contribuyente guarda una relación directa con los beneficios derivados del bien o servicio ofrecido.

Habiendo indicado qué características de ambos tipos de tributos reúne el denominado impuesto de alumbrado público, consideramos que este tributo se enmarca más dentro de la naturaleza jurídica de una tasa, debido a que se está gravando la prestación del servicio de alumbrado público y por medio de su pago se persigue recaudar lo necesario para sufragar los costos en los que debe incurrir la administración para asegurar la prestación del referido servicio. También consideramos que el hecho de ser habitante de un determinado municipio puede ser considerado como una manifestación de la voluntad de un contribuyente para solicitar dicho servicio, por los beneficios que el mismo reporta y debido a que es considerado como un servicio indispensable en la vida moderna.

3.4. LÍMITES ESTABLECIDOS POR LA JURISPRUDENCIA AL IMPUESTO DE ALUMBRADO PÚBLICO

A continuación haremos un recuento de lo establecido por las Altas Cortes respecto del hecho imponible de este tributo, al igual que de cada uno de los elementos esenciales del impuesto de alumbrado público, que ha servido como parámetro para determinar la legalidad de los Acuerdos municipales y actos administrativos particulares que le imponen a los contribuyentes esta obligación.

3.4.1. OBJETO IMPONIBLE

3.4.1.1. GENERALIDADES

El objeto o hecho imponible es el ámbito de la realidad económica que se pretende gravar³². Es el elemento objetivo del hecho generador de los tributos³³, la situación de hecho que se genera en la vida económica y jurídica y que revela una capacidad de pago. No es un elemento esencial del tributo como tal, sino una dimensión del hecho generador de la obligación jurídico tributaria.

Pues bien, la Ley 97 de 1913 creadora del impuesto de alumbrado público no determinó los elementos esenciales de este tributo y se limitó exclusivamente a autorizar un objeto imponible sobre el cual podría recaer un nuevo tributo: el servicio de alumbrado público.

El Consejo de Estado al interpretar tanto la regulación de la CREG como del Decreto 2424 de 2006, sobre el servicio de alumbrado público ha señalado lo siguiente:

- Es un derecho colectivo^{34, 35} que debe ser suministrado de manera eficiente y oportuna por los municipios y que, a su vez, la colectividad tiene el deber de contribuir en su financiación para garantizar su sostenibilidad y expansión³⁶.

³² Julio Roberto Piza Rodríguez, Régimen Impositivo de las Entidades Territoriales en Colombia, Pág. 64, Universidad Externado de Colombia, 2012.

³³ Como se explicará más adelante, el hecho generador de los tributos está compuesto por una serie de elementos (objetivo, subjetivo, espacial y temporal).

³⁴ Es un derecho colectivo en virtud de acuerdo con el artículo 4° de la Ley 472 de 1998.

³⁵ Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 1 de marzo de 2012. Exp. 18256. C.P: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

³⁶ Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 26 de febrero de 2015. Exp. 20664. C.P: Martha Teresa Briceño de Valencia.

- Los municipios y/o distritos son los responsables de la prestación del servicio de alumbrado público. Éstos pueden prestar el servicio directa o indirectamente, a través de empresas de servicios públicos domiciliarios u otros prestadores del servicio de alumbrado público conforme a lo dispuesto en el Decreto 2424 de 2006 y Resolución CREG 123 de 2011.

- 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.

- Los municipios o distritos deben respetar unos costos máximos para remunerar a los prestadores del servicio de alumbrado público, los cuales están debidamente regulados por la Resolución CREG 123 de 2011.

El hecho imponible del impuesto de alumbrado público ha sido el punto de partida del Consejo de Estado para desarrollar por vía jurisprudencial los cimientos sobre los cuales se debe fundamentar cada elemento esencial del denominado tributo. Ante la falta de determinación de estos elementos, el Consejo de Estado considera que *“resulta justificado que los municipios adopten distintas fórmulas para su regulación, siempre y cuando tenga una dimensión ínsita en el hecho imponible, se derive o relacione con este”*³⁷.

³⁷ Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 25 de julio de 2013. Exp. 19383. C.P: Martha Teresa Briceño de Valencia.

3.4.2. HECHO GENERADOR

3.4.2.1. GENERALIDADES

Para Juan Rafael Bravo Arteaga, *“el hecho generador se puede definir como el tipo de conducta social, revelador de una capacidad económica y previsto en la ley, cuya realización produce el nacimiento de la obligación tributaria”*³⁸.

La doctrina ha señalado como elementos integrantes del hecho gravable:

- Un elemento objetivo, que es la situación de hecho que se genera en la vida económica y jurídica y que revela una capacidad de pago. Este elemento está constituido por las conductas, acciones, acontecimientos o derechos en los que la ley funda la obligación tributaria³⁹.

- Un elemento subjetivo que hace referencia a las calidades que debe reunir el sujeto que interviene en el acto jurídico fundamental para poder ser considerado deudor de la obligación tributaria⁴⁰.

- Un elemento temporal, pues el hecho generador se debe encargarse de señalar con precisión el momento en el que debe surgir la obligación tributaria y en el que ésta se torna exigible.

³⁸ Bravo Arteaga, Juan Rafael. Nociones Fundamentales de Derecho Tributario. Ediciones Rosaristas, Segunda Edición. 1997.

³⁹ Instituto Colombiano de Derecho Tributario ICDT. Derecho Tributario. Capítulo 8: Elementos de la Obligación Tributaria Hecho Gravado – Sujetos – Base Imponible – Tarifas. Segunda Edición, Bogotá D.C. 1999.

⁴⁰ Bravo Arteaga, Juan Rafael. Nociones Fundamentales de Derecho Tributario. Ediciones Rosaristas, Segunda Edición. 1997.

- Un elemento espacial, en la medida en que el hecho generador debe señalar el espacio o lugar en el que deben configurarse el resto de elementos del hecho generador para que se entienda producido el efecto jurídico deseado por el legislador⁴¹.

Así, tenemos que el hecho generador es el núcleo esencial de cada tributo, y es la causa que permite caracterizar y diferenciar la naturaleza jurídica de cada tributo. El acaecimiento del hecho generador pone de presente el momento en que nace la obligación tributaria y referencia la norma que la regula; el régimen jurídico aplicable a la obligación que nace a la vida jurídica.

Como lo señala Juan Rafael Bravo Arteaga, el hecho gravable es lo que es el tipo en materia penal para garantizar la legalidad y seguridad jurídica, en cuanto así como no puede haber delito sin tipo, no puede surgir a la vida una obligación tributaria sin que éste elemento esencial esté debidamente delimitado por la Ley como mínimo, como ha manifestado la Corte Constitucional, en aras restringir el poder de la Administración y proteger al contribuyente.

La ley creadora del impuesto de alumbrado público dejó este importante elemento de la relación jurídico tributaria al arbitrio de las entidades territoriales, lo cual no sólo resulta inconstitucional, desde nuestro punto de vista, sino que constituye un problema práctico inmenso pues su indeterminación ha generado que los municipios hayan creado infinitas fórmulas de lo que debería ser el núcleo esencial de este tributo.

⁴¹ Bravo Arteaga, Juan Rafael. *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*. Ediciones Rosaristas, Segunda Edición. 1997.

A continuación haremos un recuento de las distintas posturas que ha tenido el Consejo de Estado respecto de lo que debe ser el hecho generador del impuesto de alumbrado público:

3.4.2.2. POSTURAS DEL CONSEJO DE ESTADO

En la sede de lo contencioso administrativo no ha sido pacífica la controversia sobre cuál es el hecho o acontecimiento material que concreta la manifestación de riqueza que se quiere gravar con el impuesto de alumbrado público⁴². Veamos:

La primera providencia proferida por el Consejo de Estado en la que se trató el tema del hecho generador del impuesto de alumbrado público fue la sentencia del 13 de noviembre de 1998⁴³, en la cual se determinó que el hecho generador del tributo era “*el servicio de alumbrado público*”. Nótese que con esta postura el sustanciador confunde el hecho imponible con el de hecho generador del tributo. No obstante a lo anterior, esta posición fue reiterada por el Alto Tribunal en otras ocasiones⁴⁴.

Con posterioridad en el 2008, el Consejo de Estado cambió radicalmente de posición en la sentencia del 17 de julio⁴⁵ (C.P: Ligia López Díaz), manifestando que el hecho generador del impuesto de alumbrado público adolecía de una indeterminación insuperable que conllevaba a que cada ente territorial pudiera crear bajo la misma denominación, gravámenes totalmente diferentes sin ningún límite legal y cuyos elementos esenciales no se identificaran entre sí, vulnerando de esta manera los principios de unidad económica, de generalidad, de equidad y de legalidad del sistema tributario. Veamos:

⁴² Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 11 de marzo de 2010. Exp. 16667

⁴³ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 13 de noviembre de 1998, exp. 9124, M.P. Julio Enrique Correa Restrepo.

⁴⁴ Véase p.e.: sentencia del 11 de septiembre de 2006, C.P: Ligia López Díaz,

⁴⁵ Exp. 16170

Según esta Alta Corporación, *“de la definición del “servicio de alumbrado público” no es posible determinar con certeza el hecho generador del tributo (...) no permiten identificar el objeto del tributo, es decir la acción, los bienes o los derechos a los que se les impone el gravamen. Tampoco puede identificarse el vínculo que puede unir al sujeto pasivo con el objeto del tributo para que resulte obligado a sufragar el impuesto.*

(...)Por lo tanto el literal d) del artículo 1° de la Ley 97 de 1913 al carecer de los requerimientos previstos en la Constitución Política (art. 338) ha perdido aplicabilidad y no puede desarrollarse porque conllevaría la violación de los principios generales del derecho tributario, dado que no sería la ley la que crearía el tributo, sino cada acuerdo municipal ejerciendo una autonomía fiscal que no está prevista, pues las potestades impositivas de los concejos están limitadas por la Constitución y la ley.”

A partir de esta postura, el Consejo de Estado declaró la nulidad de varios Acuerdos Municipales que regulaban el impuesto de alumbrado público⁴⁶.

Dos años después de acogida la posición precitada, el Consejo de Estado expidió la sentencia del 11 de marzo de 2010⁴⁷, mediante la cual determinó su posición actual respecto a cuál es el hecho generador del impuesto de alumbrado público, y volvió a avalar la validez de los Acuerdos Municipales que regulan el referido tributo. En dicha providencia, esta Corporación manifestó lo siguiente sobre el impuesto de alumbrado público:

⁴⁶ Por ejemplo, mediante sentencia del 17 de julio de 2008 (exp. 16170) se declaró la nulidad del Acuerdo 024 del 7 de julio de 2005 del concejo de Saravena (Arauca); Mediante sentencia del 4 de septiembre de 2008 (exp. 16850), se declaró la nulidad del Acuerdo 032 de diciembre 29 de 2004 expedido por el Concejo del Municipio de Calima El Darién (Valle del Cauca); Mediante sentencia del 11 de diciembre de 2008 (exp. 16243) se declaró la nulidad del Acuerdo 033 de 2011 expedido por el Consejo Municipal de Zipaquirá.

⁴⁷ Exp. 16667.

“El objeto imponible es el servicio de alumbrado público y, por ende, el hecho que lo genera es el ser usuario potencial⁴⁸ receptor de ese servicio (...)

y es usuario potencial todo sujeto que forma parte de una colectividad que reside en determinada jurisdicción territorial”.

Esta misma providencia determinó 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.”*

Así, de acuerdo a la precitada sentencia, se tiene que el hecho generador del impuesto de alumbrado público es el ser usuario potencial receptor del servicio de alumbrado público, lo que significa formar parte de una colectividad que reside en una determinada jurisdicción territorial. Esta es la tesis que actualmente aplica el Consejo de Estado⁴⁹.

Consideramos muy desafortunada la posición actual que ha tomado el Consejo de Estado respecto de la legalidad del impuesto de alumbrado público. Esa Corporación reconoce que el hecho generador de este tributo no fue establecido por el legislador, y que éste sólo se encargó de señalar el objeto imponible sobre el cual recaería este impuesto, este es, el servicio de alumbrado público. Teniendo en cuenta (i) que la Corte Constitucional ha establecido que una ley que autorice la creación de un tributo debe, como mínimo, delimitar

⁴⁸ DRAE. DEFINICIÓN DE POTENCIAL 4. Adj. Que puede suceder o existir, en contraposición de lo que existe.

⁴⁹ Ver las siguientes sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado: Sentencia del 26 de febrero de 2015, exp. 20664. Sentencia del 7 de mayo de 2014, exp. 19928

el hecho gravable de la obligación jurídico tributaria⁵⁰, y que, (ii) la Ley 97 de 1913 no determina este elemento esencial del impuesto de alumbrado público, como ha sido reconocido por el mismo Consejo de Estado, este Alto Tribunal debería declarar la ilegalidad de todos los Acuerdos municipales que regulan dicho impuesto como lo estuvo haciendo por un tiempo a raíz del fallo del 17 de julio de 2008, pues la indeterminación de su hecho gravable hace que resulte inconstitucional la imposición de este tributo por las entidades territoriales.

3.4.2.3. PROBLEMAS SUSCITADOS EN LA PRÁCTICA

En la práctica ha sido problemático que muchos entes territoriales ignoran o se hacen los de la vista gorda sobre lo establecido por el Consejo de Estado y establecen como hecho generador del referido tributo otra condición reveladora de capacidad económica completamente ajena al servicio de alumbrado público con el propósito de gravar más contribuyentes.

Comúnmente ocurre que los municipios establecen como hecho generador del impuesto de alumbrado público el hecho gravable de otro impuesto, como el impuesto de industria y comercio, u otras condiciones reveladoras de capacidad económica como la propiedad o la posesión, ajenas al objeto imponible del impuesto de alumbrado público.

A modo de ejemplo, veamos el artículo 1.3 del Acuerdo 017 de 2006 expedido por el Consejo Municipal de Yumbo, Valle, el cual fue parcialmente anulado por el Consejo de Estado mediante la sentencia del 7 de mayo de 2014⁵¹:

⁵⁰ Corte Constitucional. Sentencia C-587 de 2014.

⁵¹ Exp. 19928

1.3. HECHO GENERADOR. *El hecho generador del impuesto sobre el servicio de alumbrado público, es ser usuario del servicio (...) **Constituye igualmente hecho generador la circunstancia de consumir y/o pagar servicios públicos domiciliarios en el municipio, ser contribuyente del impuesto de industria y comercio en el caso de los usuarios no residenciales, y ser contribuyente del impuesto predial** y complementario en el caso de los propietarios de lotes y predios no construidos y/o entidades oficiales.*

Como puede observarse, este artículo prevé como hecho generador, por un lado, el propio del impuesto de alumbrado público, pero también incluye bajo este entendido hechos generadores de otros impuestos como el de industria y comercio e impuesto predial, y otras circunstancias reveladoras de capacidad económica como el pago de servicios públicos domiciliarios.

En la referida sentencia del 7 de mayo de 2014, el Alto Tribunal anuló el aparte del referido artículo que establece como hecho generador del impuesto de alumbrado público el impuesto de industria y comercio, argumentando lo siguiente:

“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, independientemente de que se tengan, o no, la calidad de contribuyente del impuesto de industria y comercio (...)

*Si bien el pago del impuesto de industria y comercio supone una percepción de ingresos por realizar actividades de carácter industrial, comercial o de servicios, este **representa una situación aislada del hecho generador del impuesto de alumbrado público, porque con fundamento en aquel impuesto no se puede identificar, de manera***

precisa, el directo beneficio del servicio de iluminación pública.” (aportes destacados fuera del texto original).

En otras ocasiones, esta Corporación ha anulado disposiciones de Acuerdos que establecen como hecho generador del impuesto de alumbrado público la tenencia o propiedad de bienes inmuebles, manifestando lo siguiente:

“La propiedad o tenencia de un bien inmueble en el área geográfica del municipio no constituye hecho generador del impuesto de alumbrado público, pues las redes físicas que proporcionan el servicio de alumbrado público no llegan a puntos terminales de las viviendas, sino directamente a las vías públicas, parques públicos, y demás espacios de libre circulación, que no se encuentran 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. Como lo anota la sentencia C-035 del 2003, no se accede al servicio de alumbrado público desde el lugar de domicilio, esto es, desde un inmueble individualizado, como sí ocurre con el servicio de energía eléctrica”⁵² (aportes destacados fuera del texto original).

En el mismo sentido, en sentencia del 15 de noviembre de 2012 el Consejo de Estado dispuso lo siguiente:

“La propiedad como derecho real de dominio sobre una cosa corporal, para gozar y disponer de ella arbitrariamente, sin hacerlo contra la ley o contra derecho ajeno, es, respecto de los bienes inmuebles, un hecho generador del impuesto predial, independientemente de las condiciones personales de los contribuyentes. **Así vista, el**

⁵² Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 2 de agosto de 2012, exp. 18562.

gravamen de la propiedad por impuesto sobre el servicio de alumbrado público bien podría implicar doble tributación, como lo puntualizó esta Sala en la tantas veces citada sentencia del 10 de marzo del 2011 (exp. 18141)⁵³.

Como puede observarse, en los casos en los que los municipios han establecido expresamente como hecho generador del impuesto de alumbrado público el hecho generador de otro impuesto, u otras condiciones reveladoras de capacidad económica, el Consejo de Estado se ha encargado de anular las disposiciones por considerar que están hechos ajenos a ser usuario potencial del servicio de alumbrado público.

No obstante a lo anterior, lo cierto es que la materia imponible sobre la cual recae el impuesto de alumbrado público, esto es, el servicio de alumbrado público, hace que sea muy difícil delimitar un hecho generador adecuado a partir del cual nace la obligación jurídica tributaria.

En realidad no hay una condición social que se derive de ese objeto que sea reveladora la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. No se trata de un impuesto a la propiedad, y tampoco se puede ver claramente que sea un impuesto de consumo, pues al ser el servicio de alumbrado público un bien público, esto hace que sea un bien no excluyente y no rival. Debido a lo anterior, no se puede privar a nadie de su uso, y no se puede medir tampoco la cantidad real de consumo que un sujeto hace del mismo. Estos factores son los que hacen que la regulación de cada municipio sea tan diferente.

Por eso, es indispensable que el legislador regule el impuesto de alumbrado público, pues ante la compleja indeterminación del hecho generador, en la práctica lo que sucede es que cada municipio debe ingeniarse fórmulas inadecuadas que terminan siendo

⁵³ Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 15 de noviembre de 2012. Exp. 18440.

perjudiciales para los contribuyentes, pues los terminan gravado en ocasiones dos veces por un mismo hecho, como cuando optan por sujetar el nacimiento de este tributo a la propiedad.

Al buscar gravar la prestación del servicio de alumbrado público, consideramos que el hecho generador deberá tener una relación con el aprovechamiento de dicho servicio, ello sin emplear el hecho generador de otro tributo distinto con el fin de evitar la existencia de una doble tributación.

3.4.3. SUJETOS

3.4.3.1. SUJETO ACTIVO

Como es sabido, el sujeto activo de la obligación jurídico tributaria es el acreedor de la misma.

Por autorización genérica dada por la ley, los municipios son sujetos activos del impuesto de alumbrado público. La Ley 97 de 1913 creadora del impuesto autorizó a la capital de la república para crear este tributo, y como posterioridad la Ley 84 de 1915 extendió esta facultad a todos los municipios del país.

3.4.3.2. SUJETOS PASIVOS

3.4.3.3. GENERALIDADES

El deudor de la obligación jurídico tributaria es conocido como el sujeto pasivo de la misma. Por regla general, todas las personas naturales o jurídicas pueden ser sujetos pasivos de la obligación tributaria, en virtud del numeral 9 del artículo 95 de la Constitución, que establece que la obligación de contribuir a los gastos del Estado “*es un deber de la persona y del ciudadano*”.

De acuerdo a la jurisprudencia aplicable actualmente del Consejo de Estado, el sujeto pasivo del impuesto de alumbrado público es todo usuario potencial del servicio de alumbrado público. Esta Corporación ha señalado desde el 2010 que *“es usuario potencial todo sujeto que forma parte de una colectividad que reside en determinada jurisdicción territorial”*⁵⁴.

Ha precisado también el Alto Tribunal que *“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”*. Basta entonces con residir en un municipio para que su autoridad local esté facultada para cobrar el impuesto de alumbrado público, sin necesidad de que se reciba un beneficio permanente de este servicio.

Esta definición de sujeto pasivo no es problemática a la hora de aplicarla a personas naturales. Sin embargo, resulta más complejo determinar, a partir del concepto referido, si una persona jurídica es contribuyente del impuesto de alumbrado público. En sentencia reciente del 26 de febrero de 2015⁵⁵, el Consejo de Estado al resolver una demanda interpuesta por una empresa minera a la cual le estaban cobrando este tributo, manifestó lo siguiente:

“En el caso de empresas (...) 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”.

⁵⁴ Sentencia del 11 de marzo de 2010. Exp. 16667.

⁵⁵ Exp. 19042

Esta posición ya había sido acogida por el Alto Tribunal en otras ocasiones como en la sentencia del 11 de marzo de 2010 y en un fallo del 24 de octubre de 2013. En esta última providencia el Consejo de Estado expresó que *“La imposición del gravamen estaría condicionada a que dichas empresas cuenten con establecimiento dentro de la jurisdicción del municipio demandado, pues de lo contrario no hacen parte de la colectividad y serían usuarios ocasionales.”* (Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 24 de octubre de 2013, exp. 18658”)

Conforme a los fallos precitados, las personas jurídicas sólo podrán ser sujetos pasivos del impuesto de alumbrado público en la medida en que tengan un conjunto de bienes organizados para realizar los fines de la empresa⁵⁶ adentro de la jurisdicción que pretende cobrar el tributo.

3.4.3.4. PROBLEMA SUSCITADO EN LA PRÁCTICA

En torno a la sujeción pasiva del impuesto de alumbrado público se ha suscitado un gran inconveniente en la práctica, debido a que, no conformes con gravar a los usuarios potenciales del servicio de alumbrado público, los municipios han optado por cobrarle este impuesto a otros individuos que no se enmarcan en este supuesto de hecho para ser considerados sujetos pasivos.

Gran parte de los municipios han optado por fijar tarifas diferenciales para el tributo de referencia, utilizando como criterio distintivo las actividades económicas que practican los sujetos que son gravados con el impuesto de alumbrado público. Pues bien, bajo esta metodología los municipios terminan sujetando a este impuesto a un sinnúmero de personas, a quienes les asigna una tarifa por el sólo hecho de ejercer una actividad

⁵⁶ Esta es la definición de establecimiento de comercio consagrada en el artículo 515 del Código de Comercio.

económica por ejemplo, sin detenerse antes a analizar si esta persona cumple con la condición de ser usuario potencial del impuesto de alumbrado público, esto es, si a quien se pretende gravar es efectivamente residente del municipio que cobra el tributo, o tiene un establecimiento en la referida jurisdicción.

Esto genera que en la práctica un gran número de contribuyentes estén siendo gravados con el impuesto de alumbrado público por municipios que carecen de competencia absoluta para ello.

En principio, si se delimitara adecuadamente el hecho generador del impuesto de alumbrado público, no se deberían presentar dudas respecto a quién es considerado sujeto pasivo de este tributo. Es contrario a la ley gravar con un impuesto a un sujeto que no ha realizado el hecho generador que da lugar al nacimiento de la obligación jurídico tributaria, y es precisamente lo que vienen haciendo los municipios con tal de lucrarse más a costas de este tributo. Por eso es indispensable que el legislador aclare cuál es la conducta social que da lugar al nacimiento de este impuesto, pues hoy en día el hecho generador del impuesto de alumbrado público adolece de una indeterminación insuperable que conlleva a que cada ente territorial pueda gravar a una cantidad de sujetos arbitrariamente.

Vale la pena agregar que, tal y como se dijo en su momento, las entidades territoriales sí podrían determinar de manera libre las exenciones o tratamientos preferenciales de este tributo, de conformidad con lo establecido en el artículo 294 de la Constitución.

3.4.4. BASE GRAVABLE

3.4.4.1. GENERALIDADES

La base gravable ha sido definida como el aspecto cuantitativo del hecho gravado, descriptor de un parámetro a través del cual puede expresarse la magnitud de aquel en valores económicos que deben ser establecidos por procedimientos especiales para cada caso⁵⁷. Sirve para soportar la tarifa del tributo y determinar así la cuantía de cada obligación jurídico tributaria en particular.

Según el Consejo de Estado, *“la base gravable debe corresponder a la realidad que constituye el hecho generador, de manera que su regulación legal o territorial puede no contener una medición concreta, sino las reglas a partir de las cuales se dimensiona la cuantía de la obligación tributaria con la aplicación de indistintos métodos de determinación”*⁵⁸.

Así, la base gravable es el aspecto cuantitativo del hecho gravado, que tiene como finalidad establecer el valor de la obligación tributaria, y que puede ser determinada a partir de distintos métodos⁵⁹ pero siempre, guardando una relación directa con el hecho generador del tributo, buscando cuantificarlo de la manera más eficiente y real posible.

⁵⁷ BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael. *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario, Tercera Edición. Cuarta Reimpresión 2009. Editorial Legis.*

⁵⁸ Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 30 de mayo de 2013. Exp. 19071

⁵⁹ La jurisprudencia ha hecho referencia a que existen 2 métodos principales para determinar la base gravable de los impuestos, a saber: (i) El método de estimación directa, que extrae la mayor cantidad de datos de la realidad para medir la capacidad económica, como resulta por ejemplo aplicado al impuesto de renta o al impuesto de industria y comercio. (ii) El método de estimación objetiva, en el que se renuncia al parámetro exacto de realidad, de forma que sus datos se sustituyen por otros contruidos a partir de modelos, coeficientes, etc. para ciertos sectores, actividades u operaciones, de modo que la base resultará de la aplicación de esos índices, módulos o datos, normativamente establecidos y. Esto resulta por ejemplo con las tasas de los peajes.

La determinación de este elemento esencial del impuesto de alumbrado público enfrenta una especial dificultad debido a que la magnitud en valor económico que resulta de "ser usuario potencial del servicio de alumbrado público" es bastante difícil de cuantificar. Así lo ha reconocido el Consejo de Estado en repetidas ocasiones, al manifestar que *“en el impuesto de alumbrado público, “el contenido económico” inmerso en el hecho generador y la “capacidad contributiva” del potencial usuario no es evidente, y, por lo mismo, los entes territoriales acuden a distintas fórmulas que, por supuesto, deben referir a una dimensión ínsita en el hecho imponible, que se deriven de él, o se relacionen con éste”*.

3.4.4.2. PROBLEMA SUSCITADO EN LA PRÁCTICA

Lo cierto es que ni el Alto Tribunal de la jurisdicción contencioso administrativa sabe cuál podría ser la base gravable del impuesto de alumbrado público, y la consecuencia de ello es que no ha podido establecer una fórmula ni ha dado parámetros certeros sobre los cuales deben fundarse las entidades territoriales para determinar la base gravable de dicho tributo. Esto resulta muy inconveniente en la medida en que el Consejo de Estado termina admitiendo casi todas las fórmulas propuestas por los municipios para cuantificar el impuesto de alumbrado público.

Ante esta dificultad, muchos Concejos municipales han optado, o por no referirse a este elemento esencial en los actos administrativos que regulan el impuesto de alumbrado público, o por fijar como base gravable del referido tributo magnitudes que, en realidad, por no decir más, nada tienen que ver con el hecho generador determinado por el legislador de este tributo.

En varias ocasiones los Concejos municipales establecen como base gravable de este impuesto magnitudes económicas completamente ajenas al impuesto de alumbrado público en nuestra opinión, como los avalúos catastrales de los inmuebles, un porcentaje de lo que se consume en energía eléctrica, entre otras circunstancias.

Una fórmula usual utilizada por los municipios como base gravable ha sido la factura de energía eléctrica. El Consejo de Estado considera que la energía eléctrica puede ser uno de los referentes idóneos para establecer la base gravable y la tarifa del impuesto, *“por corresponder a una dimensión propia o ínsita en el hecho imponible del mismo, toda vez que el servicio de 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”*. Por tanto, permite determinar la vinculación entre el servicio de alumbrado público, su utilización y gasto. No obstante, consideramos que esto no es adecuado, pues no logramos identificar la relación de la energía eléctrica domiciliaria con el alumbrado público.

También ocurre que utilizan la base gravable de otros tributos como el impuesto predial para calcular la cuantía del impuesto de alumbrado público. Lo más insólito es que esto ha sido avalado por el Consejo de Estado, como por ejemplo sucedió en la sentencia del 25 de julio de 2013, en la cual esta Corporación admitió establecer como base gravable de este tributo, la base gravable del impuesto predial:

“La Sala considera que se puede tomar como referente o parámetro para el cobro del tributo el valor del impuesto predial (...) si se tiene en cuenta que, como se explicó, (i) dichos predios son un referente idóneo para identificar a los «usuarios potenciales» del servicio de alumbrado público y (ii) para efectos de la determinación de la base gravable

del tributo y ante la imposibilidad de tener un elemento que permita su identificación como sujeto pasivo en este sector, el impuesto predial simplemente actúa como un hecho revelador de su condición de beneficiario potencial del servicio de alumbrado público y parámetro para la cuantificación del tributo”⁶⁰.

La dificultad de determinar la base gravable del impuesto de alumbrado público afecta a los contribuyentes en gran medida puesto que con base en ella se han adoptado fórmulas muy inequitativas y arbitrarias para establecer la cuantía de este impuesto, razón por lo cual se hace necesario que el legislador intervenga o por lo menos, que el Consejo de Estado sea más estricto en la definición de este elemento esencial del tributo.

3.4.5. TARIFA

3.4.5.1. GENERALIDADES

Por tarifa, la doctrina ha entendido que se trata de una *“magnitud establecida en la ley que, aplicada a la base gravable, sirve para determinar la cuantía del tributo”⁶¹*. Como se observa de esta definición, es evidente que este elemento tiene una estrecha relación con el de base gravable. Ambos factores son los que se deben tener en cuenta para obtener la cuantificar cada una de las relaciones jurídico tributarias que nacen a la vida jurídica con la realización del hecho generador.

En cuanto a la determinación de las tarifas del impuesto de alumbrado público por parte de las entidades territoriales, el Consejo de Estado ha manifestado lo siguiente:

⁶⁰ Exp. 19383

⁶¹ BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael, *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*. Editorial Legis, Bogotá: 2012 pg. 285

En primer lugar, esa Corporación ha establecido que las tarifas deben ser razonables y proporcionales respecto al costo que demanda prestar el servicio a la comunidad:

“no se vulnera el artículo 338 de la Carta Política, en tanto las tarifas sean razonables y proporcionales con respecto al costo que demanda prestar el servicio a la comunidad, sin desconocer que la determinación de los costos reales y su redistribución entre los potenciales usuarios no es uniforme en la práctica, dadas las condiciones particulares de cada entidad territorial”⁶².

Esta limitación está fundamentada en parágrafo 2 del artículo 9º de la Resolución 043 de 1995 de la CREG, el cual establece que no se *“podría recuperar más de los usuarios que lo que paga por el servicio incluyendo expansión y mantenimiento”⁶³.*

Por otra parte, el Consejo de Estado ha reconocido que *“las tarifas pueden expresarse en porcentajes fijos, proporcionales, o progresivos”*, y que pueden ser diferenciales para la universalidad de contribuyentes del tributo de referencia en atención a que no todos los sujetos pasivos tienen una misma capacidad contributiva:

“El establecimiento de tarifas diferenciales (...) no desconoce el principio de equidad tributaria, en tanto garantizan que el pago de los tributos se realice según la capacidad económica de cada contribuyente”⁶⁴.

⁶² Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 10 de marzo de 2011, Exp. 18141, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

⁶³ Parágrafo 2º del Artículo 9º de la Resolución 043 de 1995 de la CREG

⁶⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 10 de marzo de 2011, Exp. 18141, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

3.4.5.2. PROBLEMA SUSCITADO EN LA PRÁCTICA

En la práctica el principal problema que ha surgido en relación con las tarifas del impuesto de alumbrado público consiste en que éstas no son fijadas por los municipios obedeciendo a criterios objetivos que permitan determinar su razonabilidad y proporcionalidad con respecto al costo que demanda prestar el servicio a la comunidad.

Y ello se evidencia toda vez que el servicio de alumbrado público en la mayoría de municipios cuesta sustancialmente menos de lo que éstos recaudan por concepto del impuesto referido, como paso a demostrar a continuación haciendo un breve ejercicio con 2 municipios que actualmente tienen demandados ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo los Acuerdos que regulan el impuesto de alumbrado público:^a Becerril:

En el presupuesto general de ingresos, rentas y gastos del año 2014, el cual fue establecido por la Alcaldía Municipal de Becerril mediante el Decreto 096 de 2013, el municipio estimó ingresos con ocasión del impuesto de alumbrado público por un valor de \$80.226.220, y presupuestó por gastos de energía para el 2014 la suma de \$170,000,000.

No obstante a lo anterior, en los informes de ejecución de ingresos de Becerril por el año fiscal 2014, obtenidos del *Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP)*⁶⁵, se evidencia que con ocasión al impuesto de alumbrado público el municipio recaudó las siguientes cifras:

⁶⁵ <http://www.chip.gov.co/>

Periodo	Recaudo efectivo por concepto de impuesto de alumbrado público
1 de enero a 31 de marzo de 2014	0
1 de abril a 30 de junio de 2014	3.754.751.000
1 de julio a 30 de septiembre de 2014	3.880.749.000
1 de octubre a 31 de diciembre de 2014	4.115.052.000
TOTAL	11.750.552.000

Como puede observarse, la suma presupuestada por Becerril como costo del servicio de alumbrado público en 2014, esto es, \$170.000.000, es sustancialmente inferior a lo recaudado por concepto de este impuesto en el referido periodo fiscal, esto es, \$11.750.552.000. Lo anterior demuestra que el municipio de Becerril recupera mucho más con el impuesto de alumbrado público de lo que le cuesta prestar el referido servicio.

b. La Jagua de Ibirico, Cesar

En el presupuesto general de ingresos, rentas y gastos del año 2014, el cual fue establecido por la Alcaldía Municipal de La Jagua de Ibirico mediante el Decreto 181 de 2013, el municipio estimó ingresos con ocasión del impuesto de alumbrado público por un valor de \$506.000.000 y presupuestó por gastos de energía para el 2014 la suma de

\$300,000,000. Esto evidencia que desde un principio esta entidad territorial tenía previsto recaudar con el impuesto de alumbrado público más de lo que cuesta prestar el servicio.

No obstante a lo anterior, en los informes de ejecución de ingresos de Becerril por el año fiscal 2014, obtenidos del *Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP)*⁶⁶, se evidencia que con ocasión al impuesto de alumbrado público el municipio recaudó las siguientes cifras:

Periodo	Recaudo efectivo por concepto de impuesto de alumbrado público
1 de enero a 31 de marzo de 2014	96.007.000.000
1 de abril a 30 de junio de 2014	98.142.000.000
1 de julio a 30 de septiembre de 2014	100.205.000.000
1 de octubre a 31 de diciembre de 2014	411.376.000.000
TOTAL	705.730.000.000

Como puede observarse, la suma presupuestada por La Jagua de Ibirico como costo del servicio de alumbrado público en 2014, esto es, \$300.000.000, es sustancialmente inferior a lo recaudado por concepto de este impuesto en el referido periodo fiscal, esto es,

⁶⁶ <http://www.chip.gov.co/>

\$705.730.000.000. Lo anterior demuestra que el municipio de La Jagua de Ibirico recupera mucho más con el impuesto de alumbrado público de lo que le cuesta prestar el referido servicio.

De conformidad con lo expuesto, es indiscutible que las tarifas del impuesto de alumbrado público fijadas por los municipios son irracionales y proporcionales con respecto al costo que demanda prestar el servicio a la comunidad.

Esta problemática se ve reforzada por el hecho que el Consejo de Estado no le exige a los municipios ningún tipo de medidas para garantizar que sus tarifas efectivamente responden al costo real del servicio de alumbrado público. De hecho ya en una ocasión ha indicado esta Corporación que las entidades territoriales no deben hacer ningún tipo de estudios previos para fijar sus tarifas. Al referirse al artículo 9 de la Resolución 143 de 1995 de la CREG ha indicado que la citada norma *“no exige que los municipios realicen estudios previos al establecimiento del impuesto de alumbrado público, sino que el pago del servicio debe ser proporcional al costo del mismo”*⁶⁷.

Por lo anterior, hacemos énfasis en la necesidad que existe de legislar sobre el impuesto de alumbrado público. Consideramos que, en cuanto a la tarifa, se debe establecer la obligación en cabeza de los municipios de realizar un estudio previo a la adopción del mencionado tributo en donde se determine el costo de la prestación del servicio de alumbrado público. A partir de dicho estudio, se deberán fijar las tarifas de tal manera que se recupere solamente lo que cuesta prestar dicho servicio y dejen de existir recaudos desproporcionados como los expuestos en el presente acápite.

⁶⁷ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 19 de julio de 2012, Exp. 18806, C.P. William Giraldo Giraldo

3.4.6. RECAUDO DEL IMPUESTO DE ALUMBRADO PÚBLICO

3.4.6.1. GENERALIDADES RESPECTO AL RECAUDO

Doctrinariamente, el recaudo ha sido definido como *“una función administrativa encaminada a la consecución del cumplimiento de la obligación de pago y, a su vez, constituye la etapa específica del subprocedimiento tributario en la cual la administración realiza el cobro de la deuda tributaria y verifica el ingreso del tributo a las arcas estatales”*⁶⁸.

La Constitución Política consagra como función propia de la Administración pública, la de *“velar por la estricta recaudación y administración de las rentas y caudales públicos”*, en el numeral 20 del artículo 189. Del recaudo de los impuestos nacionales en Colombia se encarga la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, y en las entidades territoriales la respectiva Alcaldía o Gobernación. Así lo manifestó el Consejo de Estado en el fallo del 28 de agosto de 2013: *“La obligación de recaudar los impuestos es una función que constitucionalmente corresponde a la Rama Ejecutiva y que, a nivel municipal, de conformidad con el numeral 1º del artículo 315 Constitución Política, está radicada en el alcalde municipal”*.⁶⁹

La CREG se ha encargado de regular el recaudo del impuesto de alumbrado público a través de actos administrativos: la Resolución 122 de 2011 y la Resolución 005 de 2012⁷⁰,

⁶⁸ Piza Rodríguez, Julio Roberto. Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio. Universidad Externado de Colombia: Bogotá, 2010, pág. 692.

⁶⁹ Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 28 de agosto de 2013, exp. 19444.

⁷⁰ Esta Resolución 005 de 2012 se encarga de modificar algunas disposiciones de la Resolución 123 de 2010 relativas al contrato de recaudo que los municipios pueden celebrar con las empresas prestadoras del servicio de energía eléctrica, tales como las obligaciones que nacen a la vida jurídica para estas compañías, la información mínima que le deben suministrar los entes territoriales a la empresa de energía, etc.

estableciendo con claridad que los municipios son responsables del recaudo del impuesto de alumbrado público. Veamos:

De acuerdo con el artículo 9 de la Resolución 122 de 2011, *"El municipio o distrito es responsable del pago de la gestión de facturación y recaudo conjunto del impuesto de alumbrado público realizado por la empresa prestadora del servicio público domiciliario de energía eléctrica"*.

Este acto administrativo establece además en su artículo 2 que en orden para que el recaudo sea asumido por particulares, se debe celebrar un contrato de recaudo, entendido como un *"acuerdo de voluntades entre los municipios o distritos y las empresas prestadoras del servicio público domiciliario de energía eléctrica en el cual se pactan las actividades necesarias para facturar y recaudar de manera conjunta con el servicio público domiciliario de energía eléctrica, el impuesto de alumbrado público"*.

Así, los municipios son responsables del recaudo del impuesto de alumbrado público, y en orden para delegar esta obligación en un particular, es necesario celebrar un contrato o convenio, cuyo contenido está debidamente regulado por la CREG.

3.4.6.2. PROBLEMAS SUSCITADOS EN LA PRÁCTICA

En la actualidad se está generando un problema con el recaudo del impuesto de alumbrado público: los municipios están imponiéndoles a las empresas prestadoras del servicio de energía eléctrica la obligación de recaudar el impuesto de alumbrado público mediante acto administrativo unilateral, sin necesidad de que se tenga que celebrar un contrato previo entre estas compañías y el ente territorial. Lo anterior lo hacen mediante la imposición de la calidad de agente retenedor a las empresas de energía eléctrica, no

obstante a que no existe norma legal alguna que contemple la retención como mecanismo de recaudo de este tributo, y que hay una imposibilidad práctica de aplicar este procedimiento en materia de impuesto e alumbrado público. Veamos:

3.4.6.2.1. IMPOSIBILIDAD DE LOS MUNICIPIOS DE ESTABLECER A TRAVÉS DE ACTOS ADMINISTRATIVOS UNILATERALES LA OBLIGACIÓN DE RECAUDO A LOS PARTICULARES

Si bien la regulación especial prevista por la CREG permite que los municipios recauden el valor del impuesto de alumbrado público utilizando la infraestructura de las empresas de servicios públicos de energía eléctrica, para que esto sea posible es necesario que la entidad territorial celebre previamente un convenio con la empresa comercializadora de energía eléctrica, de tal modo que se definan de manera clara los términos en que se va a realizar el recaudo del impuesto, para lo cual se deben establecer los derechos y obligaciones que se derivan respecto de cada una de las partes.

No existe ninguna norma legal en virtud de la cual se pueda interpretar que los particulares están obligados a recaudar el impuesto de alumbrado público. Teniendo en cuenta el artículo 6 de la Constitución que establece que los particulares sólo están obligados a hacer aquello que establece la ley, éstos sólo podrían estar obligados a cumplir con esta función administrativa encaminada a la consecución del cumplimiento de la obligación de pago, cuando voluntariamente hayan celebrado un acto jurídico con el municipio asumiendo esa responsabilidad.

En sentencia reciente del 12 de agosto de 2014, el Consejo de Estado se pronunció respecto de este inconveniente y derogó parcialmente un Acuerdo aprobado por el Concejo de Bucaramanga en 2010 con el fin de que las empresas comercializadoras de energía

asumieran los costos de recaudo y facturación del alumbrado público de la ciudad. En el referido fallo el Alto Tribunal manifestó lo siguiente:

"el municipio no puede, mediante un acto unilateral y heterónimo, establecer a cargo de las empresas de servicio público domiciliario de energía eléctrica la obligación de recaudar el tributo, sino que para ello le corresponde suscribir un "convenio" con esas empresas, en el cual se pacten las condiciones en que debe realizarse esa actividad.

Esa obligación, por tanto, no tiene su fuente en la ley sino en el contrato, es decir, en la voluntad del obligado, lo que quiere decir que es el convenio el que determina su nacimiento, validez, y configuración (...)

Debe insistir la Sala en esa argumentación, porque no se trata del ejercicio de una competencia normativa que le permita al ente territorial, en este caso, imponer una obligación ex – lege a quien no es contribuyente, sujeto pasivo o responsable del impuesto de alumbrado público, sino un tercero ajeno a esa relación tributaria, que solo podría ser obligado a tal en virtud de norma o autorización legal.

Eso explica que la obligación de recaudar el impuesto sea fruto de un convenio entre las partes y no de un acto unilateral como el que se examina en esta providencia. "⁷¹

Así, queda demostrado que el Consejo de Estado concuerda en que la obligación de recaudo del impuesto de alumbrado público sólo puede recaer sobre un particular en la medida en que éste celebre previamente un contrato o convenio con el municipio, por cuanto todos los Acuerdos municipales que le imponen a las empresas de energía eléctrica esta obligación sin necesidad de aceptación previa de la compañía son ilegales.

⁷¹ Exp. 20303.

3.4.6.2.2. IMPOSIBILIDAD DE IMPONER LA RETENCIÓN EN LA FUENTE COMO MECANISMO DE RECAUDO DEL IMPUESTO DE ALUMBRADO PÚBLICO

A contrario sensu de lo que vienen haciendo los municipios, resulta inviable imponer como mecanismo de recaudo del impuesto de alumbrado público la retención en la fuente.

La retención en la fuente puede ser definida como *“un sistema recaudatorio de impuestos, que consiste en detraer de un pago o abono en cuenta, la parte correspondiente al importe tributario que la ley ha determinado previamente que se cobre al sujeto pasivo realizador de la obligación tributaria”*⁷².

Para entender mejor esta definición es importante tener en cuenta los siguientes conceptos:

- Retener significa detener, detraer, conservar, guardar para sí. Por tanto, la retención en la fuente es la acción y el efecto de retener o detraer.
- Pago es la prestación de lo que se debe, el cumplimiento de la obligación debidamente contraída.

De acuerdo al tratadista Juan Rafael Bravo Arteaga, el “deber de retener en la fuente” se puede descomponer en una serie de sub-deberes, los cuales los describe de la siguiente manera:

“i) En primer lugar, se presenta un deber de no hacer, consistente en abstenerse de pagar una parte de las obligaciones de derecho privado, a cargo del agente retenedor.

⁷² Cumplimiento de la obligación Tributaria. Enrique Betancourt Builes.

ii) En segundo lugar, existe el deber de hacer, consistente en informar al fisco sobre las retenciones practicadas, lo cual se realiza mediante la declaración de retenciones.

iii) Luego aparece el deber de entregar las sumas retenidas al tesoro público, mediante la respectiva consignación, que debe estar acorde con el contenido de las declaraciones de retenciones. Este deber es una obligación de hacer y no de dar, pues el dinero respectivo no proviene del patrimonio del agente retenedor sino del sujeto pasivo de la retención. En realidad es éste último quien realiza la prestación de dar, por conducto del agente de retención, quien lo representa ante el fisco para tal efecto.

iv) Finalmente, se presenta el deber de expedir certificados a los sujetos pasivos de la retención, a fin de que puedan hacer valer ante el fisco el pago, a buena cuenta de la obligación tributaria a su cargo”.

De conformidad con la definición y los subdeberes expuestos, se tiene que la retención en la fuente sólo se causa al momento en que se extingue la obligación por el pago o cuando se registra la causación del costo o gasto en la contabilidad. Así es para el impuesto sobre la renta, y así es para el IVA.

Dicho de otra forma, el requisito *sine qua non* para que se pueda practicar cualquier retención en la fuente, es que se esté haciendo por el agente de retención, un pago o abono en cuenta, es decir que se esté ante la cancelación de una obligación. De esta forma, si quien debe retener en la fuente no es quien hace el pago o el abono en cuenta, la retención es imposible desde un punto de vista legal, obviamente, y práctico.

Es por esta razón que el mecanismo de retención en la fuente solo es compatible con aquellos impuestos que se generan con ocasión de pagos o abonos en cuenta⁷³. Precisamente por ello, la retención en la fuente no resulta procedente respecto del alumbrado público, toda vez que el único pago o abono en cuenta que se realiza entre las distintas partes, es el que hace el usuario del servicio a la empresa que comercializa la energía, que, apenas lógico, no puede retener en la fuente sobre los pagos que **recibe**. Cuando la empresa recibe esos pagos por alumbrado público, los recibe por cuenta del municipio, o su concesionario (ingreso recibido para terceros), de forma que cuando los traslada o los entrega a su destinatario último (el municipio o su concesionario), no está haciendo un pago ni un abono en cuenta.

El Consejo de Estado ya se ha pronunciado sobre la inviabilidad de establecer la retención en la fuente como mecanismo de recaudo del impuesto de alumbrado público:

“En el cobro del impuesto de alumbrado que realizan las empresas de servicios de energía eléctrica no se presenta el “deber de no hacer, consistente en abstenerse de pagar una parte de las obligaciones de derecho privado” porque la misma solo se limita a indicar en la factura del servicio de energía eléctrica el valor que debe pagar el contribuyente por el impuesto de alumbrado público.

En efecto, quien realiza el pago es el contribuyente y no la empresa de energía eléctrica y, por tanto, no se puede considerar que opere el mecanismo de retención. No puede perderse de vista que la retención tiene por objeto que el agente pagador recaude una obligación tributaria del sujeto pasivo de la retención.

⁷³ Es el caso del impuesto sobre la renta, el IVA, y a nivel local el impuesto de industria y comercio.

Es de la esencia de la retención en la fuente la obligación de no hacer, consistente en no pagar al beneficiario la cantidad que la ley somete a dicha institución, situación contraria a la que se presenta en aquellos casos en que la empresa de energía eléctrica percibe el pago del tributo mediante las facturas del servicio público domiciliario”⁷⁴.

Expuestas estas consideraciones, queda claro que los municipios están estableciendo un sistema de recaudo del impuesto de alumbrado público contrario a la ley, en primera medida, porque están trasladándole la obligación de recaudo de manera unilateral a los particulares, no obstante a que la ley los obliga a celebrar un contrato previo para esos efectos, y en segundo lugar, porque como fue explicado, no es posible imponerles a las empresas comercializadoras de energía eléctrica el régimen procedimental de los agentes retenedores.

⁷⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 12 de agosto e 2014. Exp. 20303.

4. CONCLUSIONES

Habiendo tenido la oportunidad de desarrollar el impuesto de alumbrado público en Colombia, hemos llegado a las siguientes conclusiones:

La jurisprudencia constitucional ha establecido unos límites máximos y mínimos que una ley de autorizaciones, creadora de un tributo de orden territorial, debe respetar con el fin de garantizar el cumplimiento de los principios de Estado unitario y de autonomía de las entidades territoriales. Así, una ley de tal naturaleza debe regular, como mínimo, el hecho generador de un tributo por tratarse del elemento diferenciador o esencial del mismo. Por otro lado, una ley de autorizaciones no puede regular todos los elementos de un determinado tributo, sino que, en virtud del principio de autonomía de las entidades territoriales, debe permitir que las mismas regulen por lo menos la tarifa del mismo.

El impuesto de alumbrado público adolece de una indeterminación legal insuperable que conlleva a que éste resulte inconstitucional en la medida en que la ley 97 de 1913 no delimitó el hecho generador de dicho tributo, como el mismo Consejo de Estado ha reconocido en su jurisprudencia.

A pesar de lo anterior, ignorando la doctrina constitucional, el Consejo de Estado desafortunadamente ha sostenido desde el 2010 que el hecho que el legislador no haya determinado ninguno de los elementos esenciales del impuesto de alumbrado público, no implica que los municipios no puedan imponerlo en su jurisdicción. Ello, toda vez que en virtud del principio de autonomía, las entidades territoriales están constitucionalmente autorizadas para establecer los referidos elementos por su cuenta. Esto, siempre y cuando

establezcan los elementos esenciales de este impuesto de tal manera que tengan una relación ínsita con su objeto imponible: el servicio de alumbrado público.

Lo cierto es que el Consejo de Estado, consciente de la grave indeterminación de este tributo, ha entrado a regular los elementos del mismo y en cierta medida ha terminado por legislar. Esto no solo constituye una extralimitación de sus funciones, sino que ha traído problemas significativos en la práctica en perjuicio de los contribuyentes.

Notamos además que debido a que el contenido económico inmerso en el objeto imponible del impuesto de alumbrado público es tan poco evidente, que hasta el Consejo de Estado se ha visto en aprietos a la hora de establecer los parámetros mínimos a los que deben atender los municipios al determinar los elementos esenciales de este tributo, y esto ha resultado en que esta Corporación ha sido bastante flexible a la hora de evaluar la legalidad de los Acuerdos municipales que regulan el impuesto de alumbrado público.

Por demás, consideramos que la manera más efectiva de terminar con las discusiones e incertidumbres generadas a partir de la escasa regulación del impuesto de alumbrado público en la ley 97 de 1913, es expedir una nueva ley que establezca criterios certeros y explícitos respecto de la manera en que los concejos municipales deben crear el tributo de referencia. Así, esta ley debería regular de manera clara y concisa, por lo menos, el hecho generador del referido tributo. Podría, además, generar claridad respecto de otros elementos esenciales, pero respetando como mínimo la fijación de la tarifa por parte de las entidades territoriales.

5. BIBLIOGRAFÍA

Normas

- CÓDIGO DE COMERCIO DE COLOMBIA
- CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA, Ley 472 de 1998
- COMISIÓN DE REGULACIÓN DE ENERGÍA Y GAS, Resolución 043 de 1995
- COMISIÓN DE REGULACIÓN DE ENERGÍA Y GAS, Resolución 089 de 1996
- COMISIÓN DE REGULACIÓN DE ENERGÍA Y GAS, Resolución 122 de 2011
- COMISIÓN DE REGULACIÓN DE ENERGÍA Y GAS, Resolución 123 de 2011
- COMISIÓN DE REGULACIÓN DE ENERGÍA Y GAS, Resolución 005 de 2012
- CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE COLOMBIA

Jurisprudencia

Consejo de Estado

- CONSEJO DE ESTADO, Sección Cuarta, Sentencia del 13 de noviembre de 1998, exp. 9124, C.P. Julio Enrique Correa Restrepo
- CONSEJO DE ESTADO, Sección Cuarta, Sentencia del 29 de junio de 2001, exp. 11820, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié

- CONSEJO DE ESTADO, Sección Cuarta, Sentencia del 5 de marzo de 2005, exp. 13584, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié;
- CONSEJO DE ESTADO, Sección Cuarta, Sentencia del 17 de agosto de 2006, exp. 15338, C.P. María Inés Ortiz Barbosa;
- CONSEJO DE ESTADO, Sección Cuarta, Sentencia del 11 de septiembre de 2006. exp. 15344, C.P. Ligia López Díaz
- CONSEJO DE ESTADO, Sección Cuarta, Sentencia del 17 de julio de 2008, exp. 16170, C.P. Ligia López Díaz;
- CONSEJO DE ESTADO, Sección Cuarta, Sentencia del 4 de septiembre de 2008, exp. 16850, C.P. Liga López Díaz.
- CONSEJO DE ESTADO, Sección Cuarta, Sentencia del 11 de diciembre de 2008, Exp. 16243, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia
- CONSEJO DE ESTADO, Sección Cuarta, Sentencia del 9 de julio de 2009, Exp 16544 C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia
- CONSEJO DE ESTADO, Sección Cuarta, Sentencia del 6 de agosto de 2009, exp. 16315, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas
- CONSEJO DE ESTADO, Sección Cuarta, Sentencia del 11 de marzo de 2010, exp. 16667, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas
- CONSEJO DE ESTADO, Sección Cuarta, Sentencia del 10 de marzo de 2011, Exp. 18141, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez
- CONSEJO DE ESTADO, Sección Cuarta, Sentencia del 5 de mayo de 2011, Exp. 17822, C.P. William Giraldo Giraldo

- CONSEJO DE ESTADO, Sección Cuarta, Sentencia del 1 de marzo de 2012. Exp. 18256. C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.
- CONSEJO DE ESTADO, Sección Cuarta, Sentencia del 24 de mayo de 2012, Exp. 17723, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.
- CONSEJO DE ESTADO, Sección Cuarta, Sentencia del 19 de julio de 2012, Exp. 18806, C.P. William Giraldo Giraldo
- CONSEJO DE ESTADO, Sección Cuarta, Sentencia del 2 de agosto de 2012, Exp. 18562, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.
- CONSEJO DE ESTADO, Sección Cuarta, Sentencia del 15 de noviembre de 2012, Exp. 18440, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez
- CONSEJO DE ESTADO, Sección Cuarta, Sentencia del 6 de diciembre de 2012, exp. 19085, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.
- CONSEJO DE ESTADO, Sección Cuarta, Sentencia del 30 de mayo de 2013. Exp. 19071, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.
- CONSEJO DE ESTADO, Sección Cuarta, Sentencia del 25 de julio de 2013. Exp. 19383. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.
- CONSEJO DE ESTADO, Sección Cuarta, Sentencia del 28 de agosto de 2013, Exp. 19444
- CONSEJO DE ESTADO, Sección Cuarta, Sentencia del 24 de octubre de 2013, Exp. 18658, Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez
- CONSEJO DE ESTADO, Sección Cuarta, Sentencia del 7 de mayo de 2014, Exp. 19928, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

- CONSEJO DE ESTADO, Sección Cuarta, Sentencia del 3 de abril de 2014, exp. 18881, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

- CONSEJO DE ESTADO, Sección Cuarta, Sentencia del 12 de agosto de 2014, Exp. 20303

- CONSEJO DE ESTADO, Sección Cuarta, Sentencia del 5 de febrero de 2015, exp. 20654, C.P. Edgar Saavedra Carvajal

- CONSEJO DE ESTADO, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de febrero de 2015. Exp. 20664. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Corte Constitucional

- CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA. Sentencia C-040 de 1993
M.P. Ciro Angarita Barón

- CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA. Sentencia C- 467 de 1993
M.P. Carlos Gaviria Díaz

- CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA. Sentencia C-506 de 1995
M.P Carlos Gaviria Díaz

- CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA. Sentencia C-537 de 1995
M.P Hernando Herrera Vergara

- CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA. Sentencia C-413 de 1996
M.P José Gregorio Hernández Galindo

- CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA. Sentencia C-535 de 1996
M.P Alejandro Martínez Caballero

- CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA. Sentencia C-987 de 1999

M.P. Alejandro Martínez Caballero.

- CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA. Sentencia C-1097 de 2001

M.P Jaime Araujo Rentería

- CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA. Sentencia C-227 de 2002

M.P Jaime Córdoba Triviño

- CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA. Sentencia C-504 de 2002

M.P Jaime Araujo Rentería

- CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA. Sentencia C-899 de 2002

M.P Jaime Córdoba Triviño

- CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA. Sentencia C-155 de 2003

M.P. Eduardo Montealegre Lynett.

- CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA. Sentencia C-992 de 2004

M.P Humberto Sierra Porto

- CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA. Sentencia C-713 de 2008

M.P Clara Inés Vargas Hernández

- CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA. Sentencia C-035 de 2009

M.P Marco Gerardo Monroy Cabra

- CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA. Sentencia C-321 de 2009

M.P Humberto Antonio Sierra Porto

- CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA. Sentencia C-587 de 2014

M.P Luis Guillermo Guerrero Pérez

Doctrina

- BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael. *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*, Tercera Edición. Cuarta Reimpresión 2009. Editorial Legis.
- INSITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO, *Derecho Tributario*. Editorial: Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Bogotá D.C., 1999
- INSITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO, *Estudios Críticos de la Jurisprudencia Tributaria*. Editorial: Corcas Editores Ltda. Bogotá D.C., 2011.
- PIZA RODRÍGUEZ, Julio Roberto. *Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*. Universidad Externado de Colombia: Bogotá, 2010.
- REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la lengua española*. Consultado en <http://www.rae.es/recursos/diccionarios/drae>