

Reflexiones sobre la contribución especial de alumbrado público creada por el Plan Nacional de Desarrollo, Ley 1753 de 2015

Reflections on the Contribution of Public Lighting Created by the National Development Plan, Law 1753 of 2015

Reflexões sobre a contribuição especial da iluminação pública criada pelo Plano Nacional de Desenvolvimento, Lei 1753 de 2015

RODRIGO YEPES SEVILLA¹

Findeter S.A. – Bogotá, Colombia

Fecha de recepción: 14 de septiembre de 2015
Fecha de aprobación: 27 de noviembre de 2015

Página inicial: 63
Página final: 96

Resumen

El propósito académico del presente artículo es evidenciar cómo los elementos fundamentales de la contribución de alumbrado público creada por la Ley 1753 de 2015 coinciden con los que la jurisprudencia desarrolló como propios del *impuesto* de alumbrado público creado en 1913. Para el efecto, se hace un recuento de la jurisprudencia sobre la materia que, a su vez, sirve de base para efectuar un paralelo con la nueva normativa y pone de presente que el cambio de naturaleza de *impuesto* a *contribución* no se refleja en la regulación de los elementos fundamentales del tributo sino, se deduce, en el propósito del legislador de dotar al tributo de destinación específica. No obstante, el artículo señala que la destinación específica también puede predicarse de los impuestos territoriales y no es exclu-

1 Rodrigo Yepes Sevilla. Abogado de la Universidad del Rosario, especialista en Derecho Tributario y Derecho Administrativo de la misma universidad. Ex Secretario de Hacienda de Pasto, actualmente analista de la dimensión fiscal y gobernanza del programa Ciudades Sostenibles y Competitivas de Findeter y el BID. *Este artículo puede citarse de la siguiente forma: Rodrigo Yepes Sevilla. *Reflexiones sobre la contribución especial de alumbrado público creada por el Plan Nacional de Desarrollo, Ley 1753 de 2015*, Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario, núm. 73, pág. 63, Bogotá D.C., noviembre 2015.

siva de las contribuciones, y pone de relieve los efectos que el cambio de naturaleza del tributo tiene desde la óptica presupuestal territorial.

La mayoría del desarrollo jurisprudencial que sirve de referencia al análisis se basa en procesos de simple nulidad en contra de los acuerdos municipales que regulan el impuesto de alumbrado público, que sirvieron de base para dar alcance al tributo sobre el alumbrado público, al principio constitucional de *autonomía de las entidades territoriales* y su armonización con el principio de República Unitaria.

Palabras clave

Alumbrado público, Reserva de ley, República Unitaria, Autonomía de entidades territoriales, Tributos vinculados, Contribución, Tributos no vinculados, Impuesto, Renta con destinación específica, Ingreso de libre destinación, Plan nacional de desarrollo.

Abstract

The academic purpose of this article is to show how the fundamental elements of the contribution of public lighting created by law 1753 of 2015 corresponds to the elements that the Court ruling has developed as belonging to the public lighting tax created in 1913. In order to evidence this situation, following you will find a summary of the ruling regarding this subject, which it may also be used to compare with the new regulation that provides that the change of the nature of the contribution tax is not reflected in the regulation of the fundamental elements of such tax, but in the intention of the legislator to provide the tax with an specific destination. However, the article points out that the specific destination may also be preached of local taxes, which are not exclusive of the contributions, and emphasize the impact that the change of the nature of the tax has taken place, regarding the local budget optic

Keywords

Public lighting, Law reserve, Unitary Republic, Autonomy of local authorities, Contribution, Tax, Specific destination income, National development plan.

Resumo

O propósito académico do presente artigo é evidenciar como os elementos fundamentais da contribuição da iluminação pública criada pela Lei 1753 de 2015 coincidem com os que a jurisprudência desenvolveu como próprios do *imposto*

de iluminação pública criado em 1913. Para o efeito, se faz um reconto da jurisprudência sobre a matéria que, a sua vez, serve de base para efetuar um paralelo com a nova normativa e faz presente que a mudança de natureza do *imposto à contribuição* não se reflete na regulação dos elementos fundamentais do tributo senão, se deduz, no propósito do legislador de dotar ao tributo de destinação específica. Não obstante, o artigo assinala que a destinação específica também pode se predicar dos impostos territoriais e não é exclusiva das contribuições e destaca os efeitos que a mudança de natureza do tributo tem desde a óptica orçamental territorial.

A maioria do desenvolvimento jurisprudencial que serve de referência à análise se baseia em processos de simples nulidade contra dos acordos municipais que regulam o imposto de iluminação pública, que serviram de base para dar alcance ao tributo sobre a iluminação pública, ao princípio constitucional de *autonomia das entidades territoriais* e a sua harmonização com o princípio de República Unitária.

Palavras-chave

Iluminação pública, Reserva de lei, República Unitária, Autonomia de entidades territoriais, Tributos vinculados, Contribuição, Tributos não vinculados, Imposto, Renda com destinação específica, Ingreso de livre destinação, Plano nacional de desenvolvimento.

Sumario

1. Evolución de la jurisprudencia Constitucional y Administrativa sobre los principios de *reserva de ley* y *autonomía de las entidades territoriales*, a partir del impuesto de alumbrado público, 1.1 Posición prevalente del Consejo de Estado hasta el año 2008. Búsqueda de armonización de los principios de *reserva de ley* y *República Unitaria* con el principio de *autonomía de las entidades territoriales* en materia tributaria, 1.2. Defensa constitucional del *principio de autonomía* de las entidades territoriales en materia tributaria, con ocasión de la demanda de constitucionalidad del literal d) del artículo 1º de la Ley 87 de 1913, mediante la cual se autorizó la adopción del impuesto de alumbrado público al concejo de Bogotá, 1.3. Entre 2008 y 2009, el Consejo de Estado cambió su interpretación y se acercó a la prevalencia del principio de *República Unitaria*. “*Si la ley no define los elementos fundamentales del tributo, no le está dado a la corporación de representación popular territorial hacerlo*”, 1.4. Consejo de Estado. Rectificación jurisprudencial sobre la competencia de las entidades territoriales en materia tributaria con ocasión del precedente jurisprudencial de la Corte Constitucional referido al *impuesto de alumbrado público*. Retorno hacia la aplicación efectiva del

principio de *autonomía* de las entidades territoriales; 2. Interpretaciones del Consejo de Estado sobre aspectos sustanciales del tributo sobre el *servicio de alumbrado público*, 2.1. Naturaleza. El tributo generado por el servicio de alumbrado público corresponde a la categoría de *no vinculado* y a la especie “*impuesto*”, 2.2. Consolidación de criterios jurisprudenciales sobre los *elementos fundamentales del tributo derivado del servicio de alumbrado público*, 2.2.1. Objeto imponible y hecho generador, 2.2.2. Sujeto pasivo, 2.2.3. Base gravable y tarifa. Fórmulas de cuantificación avaladas por el Consejo de Estado, 2.2.3.1. El consumo de energía eléctrica como parámetro general para la cuantificación del tributo, 2.2.3.2. La capacidad instalada como criterio para determinar la base gravable en relación con quienes realizan transformación y transmisión de energía eléctrica, 2.2.3.3. El valor del avalúo catastral o del impuesto predial como criterio para determinar la base gravable de los predios urbanizados no construidos y urbanizables no urbanizados, 2.2.4. ¿La recuperación de los costos en la prestación del servicio como límite cuantitativo del valor a recuperar es un criterio exclusivo de las tasas o contribuciones?; 3. La ley del Plan Nacional de Desarrollo como mecanismo de corrección de vacíos legales en materia tributaria. Reforma al tributo de *Alumbrado Público*: ¿Es realmente la nueva *contribución* de alumbrado público una contribución?, 3.1. Análisis previo: constitucionalidad del artículo 191 de la Ley 1753 de 2015 “por medio de la cual se adopta el Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018”, 3.2. Elementos de la nueva *contribución especial de alumbrado público*, 3.3. Comentarios desde el punto de vista de la hacienda pública territorial. Efectos de tratamiento del tributo como *impuesto* o *contribución*; 4. Conclusiones; 5. Bibliografía.

Introducción

El impuesto de alumbrado público tuvo origen en la Ley 97 de 1913, en virtud de la cual el legislador autorizó al Distrito Capital de Bogotá para establecer un impuesto “*sobre el servicio de alumbrado público*”, organizar su cobro y darle el destino más conveniente para atender los servicios municipales, así:

“Artículo 1º.- *El Concejo Municipal de la ciudad de Bogotá puede crear libremente los siguientes impuestos y contribuciones, además de los existentes hoy legalmente; organizar su cobro y darles el destino que juzgue más conveniente para atender a los servicios municipales, sin necesidad de previa autorización de la Asamblea Departamental:*

(...) **d.** *Impuesto sobre el servicio de alumbrado público”.*

La facultad otorgada al Concejo de Bogotá por la Ley 97 de 1913, fue extendida por la Ley 84 de 1915 a las demás entidades territoriales del nivel municipal.

Como se ve, la Ley 97 de 1913 se ocupó de crear el tributo generado por el *servicio de alumbrado público* y delegó en el Concejo de Bogotá su regulación en términos prácticamente absolutos. Del acto de creación se derivó apenas el *objeto imponible*, pero los elementos de la obligación tributaria quedaron delegados en el órgano de representación sub-nacional. Justamente, el espíritu descentralista adoptado por el legislador de 1913 y 1915 entraña el comienzo de 100 años de una política fiscal dubitativa, o si se quiere ausente, en relación con la aplicación de las competencias nacionales y sub-nacionales en materia fiscal y con la naturaleza de un tributo tan estrechamente relacionado con la vida cotidiana de los ciudadanos.

Los acápite a continuación harán un recuento del camino jurisprudencial y normativo cursado por el centenario tributo, hasta llegar a la regulación recientemente aprobada por el legislador con la expedición de la Ley 1753 de 2015, *Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018*, con el doble propósito de mostrar la evolución que a raíz del análisis de los acuerdos referidos al tributo sobre *alumbrado público* se produjo en la interpretación del *principio de autonomía de las entidades territoriales*; y comparar los aspectos sustanciales de la nueva *contribución especial de alumbrado público*, frente al desarrollo y evolución jurisprudencial del derogado *impuesto*.

Se buscarán elementos para discernir si la nueva *contribución* aporta elementos nuevos que mejoran el sistema tributario actual, o si nos encontramos ante nuevas normas que por vía Plan de Desarrollo buscan solucionar vacíos u omisiones legislativas precedentes sin que ello signifique una modificación sustancial a la regulación vigente.

1. Evolución de la jurisprudencia Constitucional y Administrativa sobre los principios de *reserva de ley* y *autonomía de las entidades territoriales*, a partir del impuesto de alumbrado público

1.1 Posición prevalente del Consejo de Estado hasta el año 2008. Búsqueda de armonización de los principios de *reserva de ley* y *República Unitaria* con el principio de *autonomía de las entidades territoriales* en materia tributaria

Con ocasión del análisis de las *acciones de nulidad* en contra de los acuerdos municipales y distritales que adoptaron y regularon el *impuesto de alumbrado público* creado, como se señaló, por la Ley 97 de 1913 y 84 de 1915, la Sección Cuarta del Consejo de Estado, con base en los artículos 338, 287-3, 313-4 de la

Constitución Política de 1991, fijó posiciones tendentes a aceptar la competencia de los concejos municipales en la regulación de los elementos de la obligación tributaria. En principio, se aceptó como una competencia complementaria frente a posibles vacíos de la ley de creación, y luego se consolidó el criterio según el cual la ley creadora del tributo puede directamente delegar la definición de los elementos del tributo en el órgano de representación popular territorial. Veamos:

- **Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 11820. (C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; 29 de junio de 2001)**

“Dentro del marco genérico establecido por la ley, pues esta no precisó los sujetos pasivos, los hechos generadores, las bases gravables y las tarifas del tributo así autorizado, correspondía a los concejos municipales fijarlos libre y autónomamente, conforme al marco constitucional para el establecimiento de los tributos del nivel local (arts. 338, 287-3, 313-4 de la Carta), puesto que de existir en la ley de creación vaguedad, imprecisión, oscuridad o simple silencio en el 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 efecto, ha sido copiosa la jurisprudencia tanto de la Corte Constitucional como de esta Corporación, que ha sostenido que tratándose de tributos territoriales, la ley que los autoriza o los crea puede delegar en el cuerpo representativo de la correspondiente entidad territorial, la precisión final de los elementos del tributo, dado que tal situación está acorde con el ejercicio de la autonomía territorial”.

- **Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 15344. (C.P. Ligia López Díaz, 11 de octubre de 2006)**

El Acuerdo demandando se fundamenta entre otras normas, en la Ley 97 de 1913 que en el literal d) de su artículo 1º dispuso lo siguiente: (...). Esta potestad fue ampliada a los demás municipios por la Ley 84 de 1915, normas que se encuentran vigentes con las modificaciones expresas y tácitas de normas posteriores, como lo ha reconocido esta Sala en ocasiones anteriores. La Corte Constitucional mediante la Sentencia C-504 del 3 de julio de 2002 declaró exequibles los literales d) e i) del artículo 1º de la Ley 97 de 1913, salvo la expresión “y análogas” contenida en este último literal. En esta providencia, de la que se apartaron los magistrados Rodrigo Escobar Gil y Eduardo Montealegre Lynett, la Corte consideró en relación con la expresión “análogas”, que esta resultaba claramente inconstitucional, porque “no puede convalidarse ningún mandato legal que bajo el expediente de la

autorización para crear tributos territoriales incurra en mandamientos de carácter indeterminado o ambiguo, ya que ello sería tanto como delegarle in genere a la respectiva entidad territorial el poder impositivo que en el marco de la ley quiso el Constituyente reservarle con exclusividad al Congreso de la República”. Sin embargo, a renglón seguido declaró la exequibilidad de los demás apartes demandados (literales d) e i) del artículo 1º de la Ley 97 de 1913), pues según su criterio, no le hacen “concesiones a la indeterminación ni a la violación de la autonomía territorial que asiste al hoy Distrito Capital” y agregó “Nótese cómo la norma establece válidamente el sujeto activo y algunos sujetos pasivos -empresas de luz energía y de gas-, y los hechos gravables, dejando al resorte del Concejo de Bogotá la determinación de los demás sujetos pasivos y de las tarifas”.

1.2. Defensa constitucional del principio de autonomía de las entidades territoriales en materia tributaria, con ocasión de la demanda de constitucionalidad del literal d) del artículo 1º de la Ley 87 de 1913, mediante la cual se autorizó la adopción del impuesto de alumbrado público al concejo de Bogotá²

De manera paralela a los fallos del Consejo de Estado, el pronunciamiento de la Corte Constitucional en 2002 reviste gran importancia para el análisis del alcance del *principio de autonomía* de las entidades territoriales en materia tributaria. El literal d) del artículo 1º de la Ley 97 de 1913, por medio del cual se autorizó al Concejo de Bogotá para adoptar el *impuesto de alumbrado público* fue objeto de revisión constitucional, y se declaró exequible al considerar que corresponde a los concejos municipales determinar los elementos de los tributos cuya creación autorizó la citada ley. Bajo esta tesis, si bien es cierto que solo al legislador, titular de *poder tributario originario*, le está permitida la creación de nuevos tributos, también lo es que, una vez creados, los entes territoriales gozan de competencia para su regulación en virtud de los artículos 300-4 y 313-4 de la Constitución Política. En otras palabras, se abrió la puerta a la constitucionalidad de *leyes habilitantes*, que deleguen en los entes territoriales la determinación de los elementos del tributo³.

2 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-504 de 2002 (M.P. Jaime Araújo Rentería; julio 3 de 2002).

3 Sobre este particular, en el análisis efectuado por Juan Pablo Godoy Fajardo y Luis Felipe Noreña Ospina. “Potestades Tributarias de facto de las entidades territoriales en Colombia”. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario. No. 70. Mayo de 2014, se pone de presente que realmente la Corte Constitucional, en esta materia, ha oscilado entre tres posturas: i) *La ley que autorice la adopción de tributos territoriales debe fijar todos los elementos de la obligación tributaria o los parámetros para que las entidades territoriales lo precisen* [Sentencia C-004 de 1993]; ii) *La ley como mínimo debe contener la autorización para la adopción del tributo, pudiendo las entidades territoriales, dentro de este marco, establecer los elementos*

1.3. Entre 2008 y 2009, el Consejo de Estado cambió su interpretación y se acercó a la prevalencia del principio de *República Unitaria*. “*Si la ley no define los elementos fundamentales del tributo, no le está dado a la corporación de representación popular territorial hacerlo*”

En 2008, la Sección Cuarta del Consejo de Estado modificó la tendencia precedente, que había propendido por un margen de autonomía de los entes territoriales en la regulación de los tributos de su titularidad, para reforzar una posición de carácter mayormente centralista bajo la noción del *poder tributario derivado* de las entidades territoriales, en contraposición con el *poder tributario originario* del legislador. Según dicho criterio, al legislador le está reservada la creación del tributo y la definición de, al menos, el *hecho generador* para que dentro de los parámetros legales los órganos de representación local puedan regular los demás elementos del tributo. Bajo esta postura, el principio de *autonomía* de las entidades territoriales cedió terreno frente al principio de *República Unitaria*:

- **Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 16850. (C.P. Ligia López Díaz; 4 de diciembre de 2008)**⁴

(...) “*En esta ocasión, se reitera lo expuesto en sentencia de julio 17 de 2008, Exp. 16170, M.P. Ligia López Díaz donde se aclararon y se rectificaron los anteriores criterios, señalando que, es evidente que hay una indeterminación del hecho generador que no es superable, aun siguiendo las reglas de interpretación admisibles en derecho. De la definición del “servicio de alumbrado público” no es posible determinar con certeza el hecho generador del tributo, entendido como el presupuesto previsto en la ley, de contenido económico y revelador de capacidad contributiva que de producirse da lugar al nacimiento de la obligación tributaria.*”

(...) “*La Corte declaró exequibles los literales d) e i) del artículo 1º de la Ley 97 de 1913 sin referirse de manera expresa al “impuesto sobre el servicio de alumbrado público” (lit. d), por lo demás, lo cierto es que para efectos de su aplicación, el tributo en la forma como se plasmó hace más de un siglo,*

del tributo [Sentencia C-537 de 1995]; iii) *La ley como mínimo debe determinar el hecho gravado y la autorización para crear el tributo.*

4 Este criterio se reiteró en Expediente 16243 (M.P. Martha Teresa Briceño; diciembre 11 de 2008). En ella se concluyó: “*De manera que el literal d) del artículo 1º 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 fiscal, dado que no sería la ley la que crearía el tributo, sino cada Acuerdo municipal, con una autonomía fiscal que desbordaría las potestades impositivas previstas en la Constitución.*”

carece de identidad. Esta indeterminación del hecho generador conlleva a que sean los concejos municipales o distritales los que creen el objeto del tributo y los hechos económicos reveladores de capacidad contributiva para el impuesto de alumbrado público, lo cual resulta inadmisibles en el ordenamiento constitucional actual porque ello implicaría que cada ente territorial pueda crear bajo la misma denominación, gravámenes totalmente diferentes sin ningún límite legal y cuyos elementos esenciales no se identifiquen entre sí, pues mientras algunos municipios gravan la propiedad inmueble, otros bien podrían establecer el tributo por la percepción de un servicio público domiciliario, o por la realización de actividades dentro de su jurisdicción, o con base en la facturación del servicio de energía, o de los ingresos que se obtengan por una actividad específica de los contribuyentes. Este escenario es contrario a los principios de unidad económica, de generalidad, de equidad y de legalidad del sistema tributario, los cuales deben atenderse en el contexto nacional y no exclusivamente en relación con el ámbito regional”.

Esta concepción condujo a la paradoja consistente en que no obstante que la Corte Constitucional reconoció la vigencia del impuesto de alumbrado público en el ordenamiento legal, mediante juicio de validez frente a la Carta Política contenido en sentencia C-504 de 2002, el máximo Tribunal de lo Contencioso Administrativo concluyó que, no obstante su vigencia, resultaba “inaplicable” en la práctica habida cuenta de la ausencia de definición de los elementos del tributo por parte del legislador, y de la ausencia de competencia de los concejos para llenar esos vacíos por vía de acuerdos municipales, so pena de configurar nulidad por violación del artículo 338 de la Constitución Política. El fallo en comento, bajo la tesis de la expresión “inaplicable”, contradujo el análisis de constitucionalidad que sobre el particular había efectuado el Tribunal Constitucional.

1.4. Consejo de Estado. Rectificación jurisprudencial sobre la competencia de las entidades territoriales en materia tributaria con ocasión del precedente jurisprudencial de la Corte Constitucional referido al *impuesto de alumbrado público*. Retorno hacia la aplicación efectiva del principio de *autonomía* de las entidades territoriales

En 2009, a partir de juicios de nulidad referidos al *impuesto de alumbrado público*, se produjo un giro importante en la Jurisprudencia del Consejo de Estado en relación con la competencia de las entidades territoriales para la fijación de los elementos de los tributos de su titularidad. Se acogió el precedente constitucional

representado en los criterios de la sentencia C-504 de 2002, y que habían sido omitidos en los fallos más recientes.

A partir de ese giro, se verifica la consolidación de la línea jurisprudencial vigente, según la cual, a partir de la creación del tributo, privativa del legislador, los concejos municipales pueden fijar directamente los elementos que lo regulan. Veamos:

- **Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 16544. (C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; 9 de julio de 2009)⁵**

“Por lo tanto, en la sentencia del 9 de julio de 2009, proferida por esta Sala, haciendo alusión al precedente jurisprudencial de la Corte Constitucional, se decidió retomar los planteamientos generales sobre la potestad impositiva de las entidades territoriales expuestos en la sentencia de 15 de octubre de 1999 , Exp. 9456, C.P. Dr. Julio E. Correa Restrepo en la que se señaló que “(...) en virtud del denominado principio de “predeterminación”, el señalamiento de los elementos objetivos de la obligación tributaria debe hacerse exclusivamente por parte de los organismos de representación popular, en la forma consagrada en el artículo 338 de la Constitución, que asignó de manera excluyente y directa a la ley, la ordenanza o el acuerdo la definición y regulación de los elementos estructurales de la obligación impositiva, al conferirles la función indelegable de señalar “directamente” en sus actos: los sujetos activos y pasivos, los hechos generadores, las bases gravables y las tarifas de los impuestos”.

También se acogió, de la sentencia citada que, “(...) creado el tributo o autorizada su implantación por parte de la ley, en el evento de que esta no se haya ocupado de definir todos los presupuestos objetivos del gravamen y por ende del señalamiento de los elementos esenciales de identificación y

5 La línea jurisprudencial que inicia con la sentencia en mención, es confirmada por los siguientes fallos de la Sección Cuarta del Consejo de Estado: i) Expediente 18354 (C.P. William Giraldo Giraldo; julio 18 de 2011); ii) Expediente 18542 (C.P. William Giraldo Giraldo; diciembre 5 de 2011); iii) Expediente 17723 (C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; mayo 24 de 2012); iv) Expediente 18845 (C.P. William Giraldo Giraldo; junio 14 de 2012); v) Expediente 17873 (C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; julio 5 de 2012); vi) Expediente 18806 (C.P. William Giraldo Giraldo; julio 19 de 2012); vii) Expediente 18559 (C.P. Martha Teresa Briceño; agosto 9 de 2012); viii) Expediente 19087 (C.P. Carmen Teresa Ortiz; mayo 16 de 2013); ix) Expediente 19383 (C.P. Martha Teresa Briceño; julio 25 de 2013); x) Expediente 18570 (C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; julio 15 de 2013); xi) Expediente 18677 (C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; febrero 11 de 2014); xii) Expediente 18866 (C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; marzo 6 de 2014); xiii) Expediente 19928 (C.P. Jorge Octavio Ramírez; mayo 7 de 2014); xiv) Expediente 19353 (C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; diciembre 12 de 2014); xv) Expediente 18469 (C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; marzo 15 de 2012) .

cuantificación, corresponde directamente a las respectivas corporaciones de elección popular, efectuar las previsiones sobre el particular”.

Así mismo, se retomó del citado fallo que “(...) Teniendo en cuenta que la obligación tributaria tiene como finalidad el pago de una suma de dinero, esta debe ser fijada en referencia a una dimensión ínsita en el hecho imponible, que se derive de él, o que se relacione con este.

Se anunció en la sentencia del 9 de julio de 2009 que la doctrina judicial planteada en el año 1994 por el mismo Consejo de Estado es concordante, incluso, con la sentencia C-035 de 2009 que indicó 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: (i) la autorización del gravamen y (ii) la delimitación del hecho gravado” (Se subraya).

En la misma línea, posteriormente se aceptó expresamente la validez de una “Ley de autorizaciones”, como elemento mínimo que requieren las entidades territoriales para aplicar directamente las facultades previstas en el artículo 338 de la Constitución Política. Se reafirmó el criterio según el cual, tratándose de ingresos propios de las entidades territoriales o *rentas endógenas*, “no hay razón para que el legislador delimite cada uno de los elementos del tributo, pues de esa forma cercenaría la autonomía fiscal de que aquellas gozan por expreso mandato constitucional”⁶.

La jurisprudencia del Consejo de Estado llegó incluso más lejos en Sentencia del 26 de enero de 2012, expediente 18629, con ponencia de la Consejera Martha Teresa Briceño, por cuanto señaló que “Al tenor de estas normas constitucionales la potestad impositiva de los entes territoriales no es derivada, sino directa, aunque el legislativo puede fijarle límites al autorizar la creación de los tributos en las respectivas jurisdicciones territoriales. En conclusión, el legislador tiene competencia para fijar parámetros a las Asambleas y Concejos, pero no para habilitarlas a efectos de establecer impuestos, pues la potestad impositiva de las entidades territoriales deriva directamente de la Constitución”. Con esta tesis se ubica a las entidades territoriales en el campo del *poder tributario originario*, lo cual, como se ha dicho, para la mayor parte de la doctrina y jurisprudencia no tiene cabida en el ordenamiento constitucional colombiano, configurado en forma de *República Unitaria*.

6 Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 17623 (C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; junio 7 de 2011).

Por fortuna, la tesis del *poder tributario originario* fue atenuada y reconsiderada por subsiguientes sentencias en forma constante, en las que se ratificó que el poder tributario de las entidades territoriales es *derivado*, aunque con los matices de mayor autonomía que introdujo la Constitución de 1991 frente al régimen constitucional de 1886: “(...) los concejos distritales y municipales pueden determinar los elementos de la obligación tributaria, siempre que (i) medie autorización del legislador para la imposición del gravamen, y (ii) que la ley contenga la delimitación del hecho gravado con el respectivo impuesto o contribución”⁷ (Se subraya).

En suma, las interpretaciones sobre la competencia de las entidades territoriales para establecer los elementos del impuesto de alumbrado público avanzaron en la jurisprudencia por un sendero proclive a profundizar el principio de autonomía, al punto de que el juicio de validez de los acuerdos llegó a hacerse en función de si los criterios señalados por los concejos municipales como elementos del tributo guardaban relación con el *objeto imponible* “servicio de alumbrado público”, y con el *hecho generador* “ser usuario potencial del servicio”. Este criterio, ciertamente, abrió la puerta a diversas fórmulas en la regulación territorial del impuesto, por ejemplo, en cuanto a las bases gravables y tarifas.

Como se observa, desde el año 2009 y hasta la actualidad el Consejo de Estado consolidó una línea jurisprudencial respecto del *poder tributario de las entidades territoriales* a partir del análisis de acuerdos municipales referidos al tributo causado por el *servicio de alumbrado público*. La línea jurisprudencial vigente, en síntesis, se resume en los siguientes criterios: i) La creación de tributos es competencia privativa del legislador, quien debe determinar el *hecho imponible*. ii) A partir de la Constitución de 1991 el *principio de reserva de ley* debe armonizarse con el *principio de autonomía* de las entidades territoriales. iii) en virtud del principio de autonomía, una vez creado el tributo, los concejos municipales están facultados para definir sus elementos fundamentales, teniendo en cuenta el *hecho imponible* definido por el legislador, y los parámetros que señale la ley de creación.

Por último, es de la mayor importancia insistir en que no se comparte la tesis aplicada en algunos fallos del Consejo de Estado según la cual a partir de la Carta de 1991 el *poder tributario* de las entidades territoriales pasó de ser *derivado* a ser “directo”, tal como lo afirman varias sentencias mencionadas. El opuesto a la noción de “*poder tributario derivado*” correspondería “*poder tributario originario*”, y es evidente que asignarle esa cualidad a los entes territoriales implicaría des-

7 Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 18440 (C.P. Carmen Teresa Ortiz ; noviembre 15 de 2012); Expediente 18881 (C.P. Jorge Octavio Ramírez; abril de 2014).

conocer el modelo de organización del Estado Colombiano en forma de República Unitaria.

2. Interpretaciones del Consejo de Estado sobre los aspectos sustanciales del tributo sobre el servicio de alumbrado público

Como se vio, el primer criterio fundamental, de naturaleza constitucional, al que debieron enfrentarse los acuerdos municipales que adoptaron y regularon el tributo generado por el servicio de alumbrado público fue el de la *competencia* de los concejos municipales para hacerlo. A la luz de este aspecto, varios acuerdos fueron anulados en el análisis previo referido a las facultades de las corporaciones de representación popular y, por consiguiente, sin que se profundizara en el análisis de los aspectos sustanciales del tributo.

Una vez se abordó el estudio de los aspectos sustanciales del tributo, uno de los aspectos que ha resultado de mayor complejidad ha sido determinar su *naturaleza*, habida cuenta de las limitaciones propias de la *ley de autorización*, y de la adopción del tributo por parte de muchos municipios bajo las especies *tasa* o *contribución*, y no bajo la especie *impuesto* a que alude la ley.

2.1. Naturaleza. El tributo generado por el servicio de alumbrado público corresponde a la categoría de *no vinculado* y a la especie “*impuesto*”

La Corporación dedicó importantes consideraciones al recalcar que la naturaleza jurídica del gravamen del alumbrado público es la de un *impuesto*, y presentó diversas soluciones jurisprudenciales frente a los acuerdos municipales que adoptaran el tributo en forma de *tasa* o *contribución*: si la regulación correspondía sustancialmente a la especie tributaria *tasa* o *contribución* la consecuencia debía ser la nulidad del acuerdo; si la regulación correspondía sustancialmente a la de un *impuesto*, no obstante su denominación se debía declarar los actos conforme a derecho con base en el principio de la *prevalencia de la sustancia sobre las formas*, y bajo la condición de que las alusiones a “*tasa*” o “*contribución especial*” debían entenderse referidas a “*impuesto*”⁸.

8 Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 18141. (Marzo 10 de 2011): “De acuerdo con tal razonamiento y en consonancia con el concepto del Ministerio Público, se declarará la legalidad condicionada del artículo primero del Acuerdo demandado, en cuanto “adoptó el impuesto sobre el servicio de alumbrado público del orden municipal” como “una contribución especial de carácter obligatorio”, bajo el entendido de que dicho tributo es propiamente un impuesto. Concordantemente y dado que el yerro conceptual trasciende a lo largo de la regulación, tal condicionamiento se extenderá a todas las referencias denominativas que contenga cualquier otro artículo de dicho cuerpo

En general, la jurisprudencia se ocupó de señalar los aspectos que definen al tributo en la órbita de los “*no vinculados*” y lo diferencian en su concepción material de los denominados “*tributos vinculados*”, entre los que se encuentran *tasas y contribuciones especiales*:

Mediante Sentencia del 6 de agosto de 2009, con base en las definiciones que la reglamentación administrativa ha emitido sobre el concepto de *servicio de alumbrado público*, concluyó que se trata de un servicio cuya prestación se realiza de manera general a la colectividad, sin que medie solicitud expresa del contribuyente, y en el que no se puede evidenciar una relación directa entre el tributo y el beneficio generado, y tampoco en relación con un grupo social, profesional o económico determinado. Con estos planteamientos, en el fondo, se ubica al tributo bajo la categoría de “*no vinculado*”⁹.

En Sentencia del 10 de marzo de 2011, expediente 18141, se reiteran los criterios expuestos en el fallo de 6 de agosto de 2009¹⁰, y se agrega que, al no tratarse de una *tasa* o *contribución* sino de un *impuesto*, no se requiere que la ley o el acuerdo fijen la tarifa del tributo con base en un sistema y un método para definir los costos y beneficios que se derivan del servicio, ni la forma de reparto. Este criterio introdujo un margen de discrecionalidad muy alto en la determinación de los elementos de cuantificación del tributo, y riñe con otros planteamientos de la Corporación, a los que se aludirá más adelante, en los que se señala que si bien

normativo”. También puede verse la sentencia de 5 de mayo de 2011, expediente 17822, con ponencia del magistrado William Giraldo, entre otras.

9 Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 16315 (C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; agosto 6 de 2009). “*Con fundamento en los parámetros expuestos por la Corte Constitucional, la Sala considera que el tributo derivado del servicio de alumbrado público es un impuesto, más no una tasa, por las siguientes razones: Conforme con la definición de servicio de alumbrado público establecida en el artículo 1º de la Resolución CREG 043 de 1995, 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 proporcionando a su favor. Ese servicio da visibilidad adecuada para el normal desarrollo de las actividades de los habitantes de un determinado lugar. En el mismo sentido, cualquiera persona se beneficia de los sistemas de semaforización y relojes electrónicos que se instalan por los Municipios, por ejemplo. Por la anterior situación, el tributo que se genera por la prestación del servicio de alumbrado público, se cobra indiscriminadamente a todo aquel que se beneficie del mismo, sin que pueda afirmarse que recae sobre un grupo social, profesional o económico determinado. 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. (...)“En tales condiciones, se advierte que, así como el servicio público de alumbrado público es general, el tributo que se pretende recaudar también es general en la medida que se cobra sin distinción de las personas que habitual u ocasionalmente se benefician del servicio y, por tanto, su naturaleza jurídica corresponde a la de un impuesto más no a la de una tasa”.*

10 El mismo criterio se reitera en varios fallos: Expediente 17817 (M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; marzo 22 de 2012); Expediente 17723 (M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; mayo 24 de 2012); Expediente 18658 (M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; octubre 24 de 2013).

se trata de un impuesto, su cuantificación está vinculada a la recuperación de los costos de la prestación del servicio.

En Sentencia del 5 de mayo de 2011, expediente 17822, con ponencia del Magistrado William Giraldo, se señala que el servicio de alumbrado público, por su naturaleza, no es susceptible de gravar mediante una *tasa municipal*¹¹ y, por consiguiente, se reafirma que los Concejos Municipales están autorizados para gravar el servicio de alumbrado público solamente mediante *impuesto*.

Mediante Sentencia del 2 de marzo de 2012, expediente 18256, con ponencia de la Magistrada Carmen Teresa Ortiz, se introdujo el criterio de considerar el servicio de alumbrado público como un *derecho colectivo* que los municipios tienen el deber de satisfacer mediante la prestación eficiente del servicio de alumbrado público y *la colectividad* tiene el deber de contribuir para financiar, de manera que se garantice su *sostenibilidad y expansión*. Este criterio refuerza el concepto de “*no vinculado*” del tributo de alumbrado público.

En Sentencia del 19 de julio de 2012, expediente 18739, con ponencia de la Magistrada Carmen Teresa Ortiz, el propio Consejo de Estado resumió los criterios con base en los cuales definió que el tributo derivado del servicio de alumbrado público es un impuesto, de la siguiente manera: “*i) del servicio que lo genera gozan todos los habitantes de una jurisdicción territorial, quieran o no acceder al mismo; ii) se genera por la mera prestación del servicio; iii) se cobra indiscriminadamente a todos sus beneficiarios y iv) el contribuyente puede o no beneficiarse con el servicio de acuerdo con las condiciones en que se preste, sin que pueda derivarse una relación directa entre el tributo cobrado y el beneficio al que se accede habitual o esporádicamente*”.

Por último, vale mencionar que el Consejo de Estado también ha acudido a una interpretación simplemente literal de la Ley 97 de 1913, para señalar expresamente que el legislador de la época se refirió a “impuesto” y, por consiguiente, las corporaciones de representación popular están autorizadas para regular el tributo únicamente bajo dicha especie tributaria¹². Sobre el particular, sin embargo, es pertinente mencionar que la Corporación desechó una demanda de nulidad frente a un acuerdo que adoptaba el impuesto de alumbrado público, sustentada en que la Ley 1150 de 2007, en el artículo 29, referido a los contratos para la prestación del servicio de alumbrado público, que aludía literalmente al tributo en

11 “*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*”.

12 Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 18658 (C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; octubre 24 de 2013).

comentario como “*contribución*”. Argumentó que la Ley 1150 de 2007 se refirió al régimen de contratación estatal, materia distinta a la autorización, de naturaleza tributaria, para la adopción del impuesto de alumbrado público¹³.

2.2. Consolidación de criterios jurisprudenciales sobre los *elementos fundamentales del tributo derivado del servicio de alumbrado público*

La jurisprudencia del Consejo de Estado, con el tiempo, y en ausencia de regulación legal, se concentró en perfilar criterios aceptables sobre los distintos elementos del tributo, como efecto inmediato de la autonomía con la que los Concejos Municipales adoptaron diferentes fórmulas de regulación frente a una ley que se ocupó únicamente de crear el tributo y autorizar su adopción por parte de las entidades territoriales¹⁴. Se evidencia cómo el criterio jurisprudencial fue delineando los elementos del tributo que, posteriormente, serán insumo en la propuesta legal adoptada por el Plan Nacional de Desarrollo, aunque bajo otra denominación.

2.2.1. Objeto imponible y hecho generador

Uno de los aspectos más sensibles en la evolución de la jurisprudencia del Consejo de Estado sobre la competencia de las entidades territoriales y la admisibilidad de leyes de autorización que les delegaran la regulación del tributo, fue justamente hasta qué punto debía llegar el legislador. Como se vio, la jurisprudencia consolidó el criterio según el cual el legislador debe, como mínimo, autorizar la *creación del tributo* y señalar el *objeto imponible*.

De manera paralela, se consolidó la tesis según la cual el *objeto imponible* del tributo es la “*prestación del servicio de alumbrado público*”, y el *hecho generador*, con base en las normas que reglamentan su prestación, consiste en “*ser usuario potencial del servicio de alumbrado público*”¹⁵. En principio, para determinar el *objeto imponible* “servicio de alumbrado público” se acudió a la definición

13 Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 17822 (C.P. William Giraldo Giraldo; mayo 5 de 2011).

14 En opinión de Juan Pablo Godoy Fajardo y Luis Felipe Noreña Ospina. Op. cit. 1, se configura una asignación de competencias *de facto* a las entidades territoriales, habida cuenta que se reconocen por vía de jurisprudencia y no en virtud de la ley.

15 Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 18330 (C.P. Carmen Teresa Ortiz; marzo 10 de 2011); Expediente 18822 (C.P. William Giraldo Giraldo; mayo 24 de 2012). Adicionalmente, esta posición coincide con la expresada de manera precedente por la Dirección de Apoyo Fiscal del *Ministerio de Hacienda y Crédito Público*, que mediante concepto 023208 del 19 de agosto de 2010, señaló: “*La primera precisión es que tal como se indicó anteriormente, el tributo autorizado mediante las leyes 97 de 1913 y 84 de 1915 es un impuesto y no una contribución. La mención que se hace en el artículo 29 de la Ley 1150 de 2007 al término contribución no representa una modificación a la naturaleza del impuesto con la que fue autorizada su creación.*”

contenida en la Resolución CREG 043 de 1995¹⁶, y posteriormente a la definición del Decreto 2424 de 2006¹⁷. Estas definiciones, si bien pueden suponer controversia en la medida que su contenido es desarrollado por actos que no tienen fuerza de ley, son el origen de criterios que serán importantes en el análisis de la propuesta de regulación contenida en el nuevo Plan de Desarrollo, habida cuenta de que ponen de presente que el concepto *servicio de alumbrado público* comprende 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*”¹⁸.

Mediante Sentencia del 10 de mayo de 2012, expediente 19043, Magistrada Ponente Martha Teresa Briceño, se reitera que el *hecho generador* consiste en “*ser usuario potencial del servicio de alumbrado público*”, y agregó que no se requiere que el usuario reciba permanentemente el servicio, por cuanto se trata de un servicio en constante proceso de expansión. No obstante, determinó que el criterio de la residencia en el municipio donde se presta el servicio si es importante en la delimitación del hecho generador, por cuanto los no residentes serían apenas receptores ocasionales, y no estarían gravados con el tributo.

De otra parte, ha de reconocerse que la amplitud en las facultades reconocidas a los entes territoriales se vio reflejada en la adopción de diversas fórmulas para definir el hecho generador, frente a las cuales el Consejo de Estado osciló entre diversos criterios. Por ejemplo, en sentencia del 10 de marzo de 2011, expediente 18141, con ponencia de la Magistrada Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, se analizó la procedencia de vincular como criterio en la delimitación del hecho generador del impuesto de alumbrado público “*la propiedad o tenencia de un bien inmueble*”, concluyendo que no podía ser de recibo dicha fórmula en la medida que la propiedad era indicativa de otro hecho imponible vinculado al impues-

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

17 Presidencia de la República. Decreto 2424 de 2006. “Por medio del cual se reglamenta la prestación del servicio de alumbrado público”. Julio 18 de 2006: “*el servicio público no domiciliario que se presta con el objeto de proporcionar exclusivamente la iluminación de los bienes de uso público y demás espacios de libre circulación con tránsito vehicular o peatonal, dentro del perímetro urbano y rural de un municipio o Distrito. El servicio de alumbrado público comprende las actividades de suministro de energía al sistema de alumbrado público, la administración, la operación, el mantenimiento, la modernización, la reposición y la expansión del sistema de alumbrado público*”.

18 Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 16667 (C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; marzo 11 de 2010); Expediente 17764 (C.P. William Giraldo Giraldo; mayo 19 de 2011).

to predial y, por consiguiente, se generaría doble tributación por el mismo hecho económico¹⁹. Esta postura fue modificada en posteriores fallos, en los que se admitió la propiedad o posesión de inmuebles en el municipio donde se presta el servicio como un criterio aceptable para determinar la base gravable, y se señaló que ello no implicaba la ampliación del hecho generador señalado por la ley, ni doble tributación en relación con el impuesto predial²⁰.

2.2.2. Sujeto pasivo

Con base en la definición del hecho generador del impuesto, se concluye que el sujeto pasivo es el *usuario potencial* receptor del servicio de alumbrado público. La jurisprudencia ha definido como *usuario potencial* a “*todo sujeto que forma parte de una colectividad que reside en determinada jurisdicción territorial. No se requiere que el usuario reciba permanentemente el servicio, porque el servicio de alumbrado público, en general, es un servicio en constante proceso de expansión. El hecho de que potencialmente la colectividad pueda beneficiarse del mismo, justifica que ningún miembro quede excluido de la calidad de sujeto pasivo*”²¹.

La Sección Cuarta del Consejo de Estado ha reconocido que una de las mayores dificultades que ofrece la regulación del impuesto a partir de la Ley 97 de 1913 es la cualificación del *sujeto pasivo*: “*una de las fórmulas que han adoptado los concejos municipales es la de asociar el servicio de alumbrado público con el servicio domiciliario de energía eléctrica porque el alumbrado público forma parte del Sistema Interconectado Nacional y comparte con el servicio público domiciliario de energía eléctrica, el sistema de transmisión nacional y los sistemas de distribución*”. Sobre esa base, es admisible que, en aras del principio de equidad, entre los consumidores del servicio de energía eléctrica se definan tipos de usuarios que, por ejemplo, distingan entre usos residenciales, comerciales, industriales, y oficiales, y se diferencien los sectores urbano y rural²².

Más recientemente, mediante sentencia del 7 de mayo de 2014, con ponencia del Magistrado Jorge Octavio Ramírez, el Consejo de Estado reiteró los criterios establecidos en la jurisprudencia precedente, y descartó la fórmula de un

19 Este criterio se reiteró en Expediente 18629 (M.P. Martha Teresa Briceño; enero 26 de 2012), al analizar un acuerdo que establecía como criterios para determinar el hecho generador “la posesión o tenencia de predios en el área geográfica del Municipio”, y en la Expediente 18440 (M.P. Carmen Teresa Ortiz; noviembre 15 de 2012).

20 V. gr. de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 20464 (C.P. Jorge Octavio Ramírez; abril 10 de 2014).

21 Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 17526 (C.P. Martha Teresa Briceño; junio 23 de 2011).

22 Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 17102 (C.P. Hugo Fernando Bastidas; junio 16 de 2011).

acuerdo municipal que pretendía vincular la sujeción pasiva en el impuesto de alumbrado público con el hecho de ser sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, habida cuenta de que ese criterio no cumple con el requisito de evidenciar una relación “ínsita” o directa con el servicio de alumbrado público²³.

2.2.3. Base gravable y tarifa. Fórmulas de cuantificación avaladas por el Consejo de Estado

El primer aspecto relevante en la jurisprudencia referente a *base gravable* y *tarifa* del impuesto de alumbrado público es el reconocimiento que la jurisprudencia del Consejo de Estado ha hecho en relación con la dificultad para determinar estos elementos en virtud de la Ley 97 de 1913 (ley habilitante), y la respectiva facultad de los entes territoriales para adoptar diversas fórmulas que permitan la determinación y cuantificación del tributo, bajo la única condición de que los criterios tengan relación con el hecho imponible definido por el legislador²⁴.

A partir de los precedentes jurisprudenciales se pueden identificar tres fórmulas recurrentes para la determinación de la *base gravable* y *tarifa* que han sido avaladas por el Consejo de Estado. Veamos:

2.2.3.1. El consumo de energía eléctrica como parámetro general para la cuantificación del tributo

Mediante Sentencia del 15 de diciembre de 2011, expediente 18270, Magistrada Ponente Martha Teresa Briceño, se analizó una demanda contra un acuerdo que estableció el “*consumo o comercialización de energía para los sectores residencial, industrial, comercial, oficial*” como criterio para cuantificar el impuesto. La sala señaló que el consumo es un parámetro de cuantificación válido en la medida que existe relación entre el “ser usuario del servicio público domiciliario de energía eléctrica” y la cantidad de kilovatios que consume.

Mediante sentencia del 19 de julio de 2012, expediente 18886, con ponencia del Magistrado William Giraldo Giraldo, se analizó “*un esquema tarifario del impuesto que equivale a un porcentaje del valor bruto del consumo mensual de energía, y se determina teniendo en cuenta los sectores económicos, áreas en las que se encuentren ubicados los predios, y actividades de los usuarios del ser-*

23 Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 19928 (C.P. Jorge Octavio Ramírez; mayo 7 de 2014).

24 Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 19383 (C.P. Martha Teresa Briceño; julio 25 de 2013): “*Dada la complejidad de cualificar el sujeto pasivo, de determinar el momento en que nace la obligación a su cargo y, por ende, la magnitud cuantitativa del hecho generador para sufragar el costo del servicio de alumbrado público se justifica que los municipios adopten distintas fórmulas para regular la base gravable, siempre y cuando tenga una dimensión ínsita en el hecho imponible, se derive o relacione con este*”.

vicio de energía”. El fallo consideró que los criterios en mención son un parámetro de medición válido para establecer la base gravable del tributo, por cuanto el consumo de energía tiene una relación directa con el hecho imponible del tributo²⁵.

2.2.3.2. La capacidad instalada como criterio para determinar la base gravable en relación con quienes realizan transformación y transmisión de energía eléctrica

En relación con los sujetos dedicados a la comercialización, generación y autogeneración de energía eléctrica, la *capacidad instalada* para transformación y transmisión de energía ha sido considerada criterio válido para establecer la base gravable del impuesto, en la medida que no se muta el *hecho generador* sino que, por el contrario, se atiende a la realidad y a la capacidad contributiva de quienes realizan este tipo de actividades²⁶.

En el mismo sentido, mediante sentencia del 10 de abril de 2014, expediente 20462, magistrado Ponente Jorge Octavio Ramírez, en relación con la base gravable y tarifa del impuesto de alumbrado público para “*los propietarios, tenedores usufructuarios a cualquier título de los bienes inmuebles dotados de conexiones, plantas o subestaciones y/o línea de transmisión de energía eléctrica que generen, transmitan, transformen y distribuyan energía, y las personas naturales o jurídicas que autogeneren y/o cogeneren energía eléctrica*”, se concluyó que la capacidad instalada es un parámetro válido para su cuantificación por cuanto atiende a la realidad y capacidad económica propia de este tipo de usuarios potenciales del servicio de alumbrado público. Además, aclaró que no se grava dos veces la actividad de generación, si no que se toma como referente de capacidad contributiva.

2.2.3.3. El valor del avalúo catastral o del impuesto predial como criterio para determinar la base gravable de los predios urbanizados no construidos y urbanizables no urbanizados

Para el Consejo de Estado, los *predios urbanizados no construidos y urbanizables no urbanizados*, al no contar con servicio de energía eléctrica, podrían quedar apartados del deber de contribuir con el servicio de alumbrado público que beneficia a toda la colectividad, sin que exista una razón que lo justifique.

25 Este criterio se reitera en Expediente 17822 (C.P. William Giraldo Giraldo; mayo 5 de 2011); Expediente 17854 (C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; agosto 4 de 2011); Expediente 18270 (C.P. Martha Teresa Briceño; diciembre 15 de 2011); Expediente 18648 (C.P. William Giraldo; enero 19 de 2012); Expediente 18379 (C.P. Carmen Teresa Ortiz; julio 19 de 2012); Expediente 18806 (C.P. William Giraldo Giraldo; julio 19 de 2012); Expediente 18559 (C.P. Martha Teresa Briceño; agosto 9 de 2012).

26 Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 18330 (C.P. Carmen Teresa Ortiz; marzo 10 de 2011); Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 18270 (M.P. Martha Teresa Briceño; diciembre 15 de 2011).

Para evitarlo, los municipios han acudido a utilizar el *avalúo catastral* o el valor del *impuesto predial* como un criterio para la cuantificación del tributo en tanto se configura como un hecho revelador de capacidad contributiva. Sobre el particular, el consejo de Estado ha manifestado que: (...) “se puede tomar como referente o parámetro para el cobro del tributo el valor del impuesto predial de predios no incorporados como suscriptores de energía eléctrica, urbanizados no construidos y urbanizables no urbanizados, por cuanto está relacionado con el hecho imponible del gravamen, 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”²⁷.

2.2.4. ¿La recuperación de los costos en la prestación del servicio como límite cuantitativo del valor a recuperar es un criterio exclusivo de las tasas o contribuciones?

Uno de los criterios más importantes en la clasificación de tributos en *vinculados* y *no vinculados* es la relación entre el valor asumido por los sujetos pasivos y el costo requerido para la prestación del servicio que se quiere financiar. Es propio de las tasas y contribuciones hacer evidente esa relación directa y, en principio, se ha entendido que en los impuestos tal relación no se hace palpable en igual forma.

No obstante lo anterior, en materia de alumbrado público, se ha dado aplicación efectiva como elemento de *integración* normativa al Decreto Reglamentario 2424 de 2006, según el cual “Los municipios o distritos que hayan establecido el impuesto de alumbrado público podrán cobrarlo en las facturas de los servicios públicos, únicamente cuando este equivalga al valor de costo en que incurre por la prestación del mismo. La remuneración de los prestadores del servicio de alumbrado público deberá estar basada en costos eficientes y podrá pagarse con cargo al impuesto sobre el servicio de alumbrado público que fijen los municipios o distritos”.

27 Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 19383 (C.P. Martha Teresa Briceño; julio 25 de 2013).

Con base en lo anterior, el Consejo de Estado ha concluido que *“Conforme a esta disposición, el municipio no podrá exigir a sus habitantes por concepto de impuesto sobre el servicio de alumbrado público, más de lo que está obligado a cancelar en el desarrollo de esta actividad, por tanto, la determinación del valor individual del tributo, debe tener en cuenta también este límite, así como los demás factores ya mencionados. En todo caso, el “quantum” del tributo que establezca el legislador debe atender a los principios de equidad, progresividad y capacidad contributiva reconocidos constitucionalmente para estos efectos”*²⁸.

La jurisprudencia también ha reconocido que la definición de los costos de prestación del servicio no es uniforme, dadas las particulares características de los entes territoriales. En consecuencia, ha señalado que la definición de los costos máximos en la prestación del servicio debe hacerse de conformidad con la metodología que para el efecto determine la CREG, en aplicación del artículo 10 del Decreto 2424 de 2006. Lo cierto es que, sobre esa base, los municipios no podrían cobrar a los usuarios por vía de impuesto más de lo que pagan por el servicio, incluida la expansión y el mantenimiento²⁹. (Se subraya)

En suma, en la jurisprudencia colombiana el criterio de los costos máximos del servicio como límite en los montos susceptibles de distribuir entre los sujetos pasivos no ha diluido la naturaleza de impuesto del tributo sobre el alumbrado público. Por el contrario, ha definido reiteradamente que no se requiere *sistema o método* para determinar el aspecto cuantitativo del tributo, como sucedería si estuviésemos ante una *tasa* o una *contribución*³⁰.

28 Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 15344 (C.P. Ligia López Díaz; octubre 11 de 2006).

29 Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 16667 (C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; marzo 11 de 2009); Expediente 17817 (C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; marzo 22 de 2012); Expediente 19050 (C.P. Martha Teresa Briceño; marzo 23 de 2014); Expediente 20462 (C.P. Jorge Octavio Ramírez; abril 10 de 2014).

30 Mediante Expediente 16315 (M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; agosto 6 de 2009), se concluyó: *Bajo las anteriores consideraciones se concluye que, como la carga impositiva que se deriva del hecho generador “servicio de alumbrado público” es propiamente un impuesto, no es necesario que en la Ley, ni en el Acuerdo municipal, la tarifa del impuesto se fije con fundamento en un sistema y un método para definir los costos y beneficios que se derivan del servicio, ni mucho menos la forma de hacer su reparto, como parece sugerir el demandante cuando precisa la forma en que debe formularse la tarifa, bajo la concepción de que tal tributo tiene la naturaleza jurídica de una tasa.*

3. La Ley del Plan Nacional de Desarrollo como mecanismo de corrección de vacíos legales en materia tributaria. Reforma al tributo de *Alumbrado Público*: ¿Es realmente la nueva *contribución* de alumbrado público una contribución?

3.1. Análisis previo: constitucionalidad del artículo 191 de la Ley 1753 de 2015 “por medio de la cual se adopta el Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018”

De manera previa a analizar los elementos definidos por el legislador en relación con la contribución especial de alumbrado público creada mediante la Ley del Plan Nacional de Desarrollo, es pertinente fijar una posición sobre la constitucionalidad de la aludida norma.

El principio de *unidad de materia* ha sido objeto de copiosos análisis en múltiples ocasiones respecto de las leyes que adoptan el *Plan Nacional de Desarrollo*. En síntesis, el criterio ha sido que las normas generales o instrumentales contenidas en la ley deben tener una relación teleológica, de medio a fin, con los objetivos y metas planteados por el Plan. Así las cosas, si una norma tiene la vocación de ser un medio para el cumplimiento de los fines diseñados por el Plan de desarrollo, es exequible.

El criterio imperante se puede encontrar en la sentencia C-077 de 2012, en la que la Corte Constitucional se pronunció sobre una demanda contra varios artículos de la Ley 1450 de 2011, por medio de la cual se adoptó el Plan Nacional de Desarrollo 2010-2014, entre los que se encontraba el artículo 23, mediante el cual se incrementaron las tarifas del *impuesto Predial Unificado* para la generalidad de municipios del país.

Al respecto, en concepto emitido por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario y allegado al proceso, “*Una redacción como la de los artículos 23, 24, y 175, ubica estas disposiciones más allá del alcance de los núcleos temáticos tratados por el PND, ya que la modificación de la tarifa mínima del impuesto predial y la formación y actualización de los catastros, no se relaciona con las propuestas de financiación desarrolladas por el Plan*”.

No obstante, la Corporación encontró que los artículos 23 y 24 cumplían con el principio de unidad de materia, y los declaró exequibles, bajo los siguientes argumentos:

“4.4.3.6. Como puede observarse, los lineamientos específicos antes destacados, cobijados en dos de los ejes centrales del PND, señalan la intención

política y la necesidad desde el punto de vista de la realización de los objetivos y metas contenidos en el Plan, de aumentar el recaudo del impuesto predial, a través de la modificación tarifaria y el mejoramiento en los procedimientos de recaudo. Estos elementos indican que existe conexidad entre la norma demandada y los objetivos y metas del Plan, y no solo eso, sino que la conexidad es directa, pues para la concreción de estos objetivos la medida analizada se presenta como conducente y apropiada, en tanto tiene la potencialidad de aumentar el recaudo a través del establecimiento de tarifas mínimas superiores a las antes existentes y el establecimiento de regímenes diferenciados.

En vista de la anterior comprobación, es evidente que la disposición analizada constituye una herramienta de concreción de los objetivos del PND, por lo que la Corte no estima que se desconozca el principio de unidad de materia”.

En el fallo en comento, no se dio efectos a la distinción entre rentas *endógenas* y *exógenas*, que la propia Corte ha construido para diferenciar mayor o menor grado de autonomía de las entidades territoriales y el margen de intervención del nivel central. El *impuesto predial* es una *renta endógena* para los Municipios, y aun así se avaló que la Ley del Plan modificara las tarifas del tributo.

A la luz de lo expuesto, resulta previsible que el artículo 191 de la Ley 1753 de 2015, Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018, no tenga mayores inconvenientes para sortear el examen de constitucionalidad en el evento de una demanda de esa naturaleza. Sin embargo, hemos de mencionar que genera serios reparos la constitucionalidad de una disposición que, como el artículo 191 en comento, modifica un impuesto municipal (*renta endógena*), fuente de financiación que no hace parte del presupuesto nacional y que no concurre a financiar los planes y programas nacionales³¹.

Con la amplitud del criterio para determinar la unidad de materia, la modificación de normas que regulan tributos municipales mediante la Ley del Plan se pone de manifiesto como un mecanismo para corregir fallas o vacíos en la legislación tributaria existente.

31 Es pertinente hacer mención del criterio señalado en el concepto presentado por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario el 18 de enero de 2008, en el Proceso de Constitucionalidad D-7007, en el que se analizó varios numerales del artículo 6° de la Ley 1150 de 2011, a la luz del principio de unidad de materia y del artículo 339 de la Constitución Política. El concepto puso de presente que “*el Plan Nacional de Desarrollo puede fijar los recursos financieros requeridos para ejecutar los programas y proyectos de inversión pública nacional, de modo que únicamente puede utilizar los recursos del presupuesto nacional, pero no disponer de los recursos públicos o privados que no ingresen en aquel*”. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Revista 61. Octubre de 2009. p. 17.

3.2. Elementos de la nueva *contribución especial de alumbrado público*

A continuación se presenta, a manera de síntesis, el contenido del artículo 191 de la Ley 1753 de 2015, Plan Nacional de Desarrollo, con el objeto de observar sus componentes a la luz de los elementos y criterios recogidos por el legislador, y analizarlo frente al derogado *impuesto de alumbrado público* y los criterios jurisprudenciales aplicados por el Consejo de Estado. Veamos:

Ley 1753, artículo 191. Contribución de alumbrado público	Paralelo con el régimen de impuesto y su desarrollo jurisprudencial
<p><i>“Los costos y gastos eficientes de todas las actividades asociadas a la prestación del servicio de alumbrado público serán recuperados por el municipio o distrito que tiene a cargo su prestación a través de una contribución especial con destinación específica para la financiación de este servicio. Dichos costos y gastos se determinarán de conformidad con la metodología que para tales efectos establezca el Ministerio de Minas y Energía o la autoridad que delegue. (Negrita fuera de texto)</i></p>	<p>Como se vio en el acápite 4.3., el impuesto de alumbrado público regulado por los municipios, como se decantó jurisprudencialmente, debía contemplar como límite a recuperar entre los contribuyentes el costo máximo de la prestación del servicio, de conformidad con la metodología que definiera la CREG, a la luz del artículo 10 del Decreto 2424 de 2006. En esto, la nueva “<i>contribución especial</i>” no modifica los criterios que se venían predicando sobre el <i>impuesto de alumbrado público</i>. El cambio sustancial radica en establecer que la contribución especial tendrá destinación específica a la financiación del servicio. En relación con el impuesto, y ante la ausencia de disposición legal expresa sobre la materia, múltiples conceptos del Ministerio de Hacienda lo habían catalogado, de manera errónea, como ingreso corriente de libre destinación.</p>
<p><i>“Serán sujetos pasivos de la contribución del servicio de alumbrado público quienes realicen consumos de energía eléctrica, bien sea como usuarios del servicio público domiciliario de energía eléctrica o como autogeneradores y, en los casos en que no se realicen consumos de energía eléctrica, los propietarios de los predios y demás sujetos pasivos del impuesto predial que se encuentren dentro de la jurisdicción del respectivo municipio o distrito. Lo anterior, teniendo en cuenta los criterios de equidad y progresividad.</i></p>	<p>Los sujetos pasivos establecidos por la nueva <i>contribución especial</i> coinciden con la sujeción pasiva y bases gravables determinadas como admisibles por la jurisprudencia del Consejo de Estado en relación con el <i>impuesto de alumbrado público</i>, reseñados en el numeral 2.2.3 del acápite 2 del presente trabajo, salvo en lo relacionado con quienes realizan actividades de transmisión, transformación y distribución de energía eléctrica.</p>
<p><i>“El Ministerio de Minas y Energía o la autoridad que delegue determinará la metodología que contenga los criterios técnicos a considerar por parte de los concejos municipales y distritales para realizar la distribución del costo</i></p>	<p>Esta labor ya había sido asignada de tiempo atrás a la Comisión de Regulación de Energía y Gas (CREG) por el Decreto 2424 de 2006, e incorporada por la jurisprudencia como uno de los criterios que debían tener en cuenta los</p>

Ley 1753, artículo 191. Contribución de alumbrado público	Paralelo con el régimen de impuesto y su desarrollo jurisprudencial
<i>a recuperar entre los sujetos pasivos, para lo cual deberá tener en cuenta los principios definidos en este artículo.</i>	municipios al regular la cuantificación del <i>impuesto de alumbrado público</i> . Bajo las definiciones de servicio de alumbrado público de la CREG, muchos municipios habían incluido la financiación de la actividad de semaforización en los costos susceptibles de financiar mediante impuesto de alumbrado público. Con la expedición de la Ley 1753 este concepto queda sin sustento para ser cobrado por vía de este tributo, y deberá ser cubierto con <i>otros recursos</i> del presupuesto municipal.
<i>Cuando el sujeto pasivo sea el usuario de energía eléctrica, para la liquidación de la contribución se deberá considerar el volumen de energía consumida. Cuando el sujeto pasivo sean el propietario de los predios y demás sujetos pasivos del impuesto predial, para la fijación de la contribución se deberá considerar los elementos del avalúo catastral del respectivo predio, teniendo en cuenta el área de influencia del servicio de alumbrado público. El valor de la contribución en ningún caso sobrepasará el valor máximo que se determine de conformidad con los criterios de distribución contenidos en la metodología mencionada.</i>	Se predica el mismo comentario que se realizó en relación con el inciso segundo del artículo en comentario, en cuanto a la sujeción pasiva del tributo. Debe reiterarse que el consumo de energía y el avalúo catastral como elementos para la cuantificación del impuesto (base gravable) fueron propuestos por los municipios en sus regulaciones referentes al impuesto de alumbrado público, y avalados por la jurisprudencia del Consejo de Estado, tal como se señaló en el numeral 2.2.3 del acápite 2 de este trabajo.
<i>“Los alcaldes municipales o distritales definirán los procedimientos de recaudo, y este podrá realizarse, entre otros, a través de la facturación propia del municipio o distrito, o de las empresas de servicios públicos domiciliarios de su jurisdicción. En este caso, la remuneración del servicio de facturación y recaudo se realizará de conformidad con la regulación aplicable a la facturación conjunta.</i>	Este aspecto, en relación con el impuesto de alumbrado público, había sido regulado por el Decreto 2424 de 2006, la Ley 1150 de 2007, artículo 29, y la Resolución CREG 122 del 8 de septiembre de 2011. Mediante sentencia del 9 de abril de 2015, expediente 19451, con ponencia de Martha Teresa Briceño, se concluyó que “es válido recaudar el impuesto de alumbrado público en la misma factura de los servicios públicos domiciliarios, como el de energía, o en desprendible separado de la misma. Lo anterior, por cuanto el artículo 9º del Decreto 2424 de 2006, que faculta a los municipios y distritos para cobrar ese impuesto en la factura de los servicios públicos domiciliarios, no prevé cómo se debe expedir la factura ni establece si puede tener desprendibles o no, de modo que para efectos del cobro es indiferente si las facturas tienen desprendibles separables o no”.

Ley 1753, artículo 191. Contribución de alumbrado público	Paralelo con el régimen de impuesto y su desarrollo jurisprudencial
<p><i>“A partir de la vigencia de la presente ley, el suministro de energía eléctrica con destino al servicio de alumbrado público deberá realizarse a través de contratos soportados en los mecanismos de cubrimiento que para el efecto determine el Ministerio de Minas y Energía o la autoridad que delegue dentro de los seis meses siguientes. En todo caso, el pago por el suministro de la energía, la facturación y el recaudo se podrán realizar mediante apropiación sin situación de fondos por parte de la entidad respectiva y a favor del comercializador de energía eléctrica.</i></p>	<p>Como se señaló, estos mismos aspectos corresponden a los regulados por el Decreto 2424 de 2006, y la Ley 1150 de 2007, artículo 29. Sin embargo, existe una modificación en lo que tiene que ver con los requerimientos contractuales, que deberán ser determinados por el Ministerio de Minas y Energía en relación con los “mecanismos de cubrimiento”.</p>
<p><i>“Las personas prestadoras del servicio de alumbrado público serán sujetos del control y vigilancia de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en aspectos relacionados con la calidad y prestación del servicio. La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios realizará la vigilancia y control sobre el cumplimiento de los reglamentos técnicos expedidos para regular el servicio de alumbrado público.</i></p>	<p>Este elemento aparece como el único absolutamente nuevo frente al marco jurídico que venía aplicándose al impuesto de alumbrado público. Y resulta una decisión que puede resultar discutible en la medida que incluye bajo la vigilancia de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios lo atinente a la prestación de un servicio público que <i>no es de naturaleza domiciliaria</i>.</p>
<p><i>“Parágrafo Primero. Sustitúyase el impuesto de alumbrado público, y en particular, el literal d) del artículo 1° de la Ley 97 del 1913, en lo que se refiera a dicho impuesto y demás leyes que lo complementan.</i></p>	<p>Con la Ley 1753 de 2015, se deroga finalmente el artículo 1° de la Ley 97 de 1913. No obstante, se insiste en los planteamientos contenidos en el acápite 3 sobre la procedencia de esta modificación mediante la ley del Plan Nacional de Desarrollo.</p>
<p><i>“Parágrafo Segundo. Los contratos suscritos mantendrán su vigencia, pero las prórrogas o adiciones que se pacten con posterioridad a la vigencia de la presente ley se regirán por lo previsto en esta ley; en todo caso, el recaudo de la contribución de alumbrado se destinará a sufragar el costo de prestación del servicio a partir de la expedición de la presente ley. Los contratos que se celebren durante el período al que se refiere el parágrafo transitorio y en todo caso antes de la reglamentación de este artículo, se regirán por las normas vigentes antes de la expedición de esta ley.</i></p>	<p>Adicional a la regla de transición, el parágrafo menciona que a partir de la expedición de la ley el recaudo de la contribución de alumbrado se destinará a sufragar el <i>costo de prestación del servicio</i>. Como se señaló, este aspecto realmente no es novedoso frente a la normativa aplicable al derogado <i>impuesto de alumbrado público</i>.</p>

3.3. Comentarios desde el punto de vista de la hacienda pública territorial. Efectos de tratamiento del tributo como *impuesto* o *contribución*

Tanto el *impuesto de alumbrado público*³² como la nueva *contribución de alumbrado público*³³ prevén su incorporación a los presupuestos municipales “*sin situación de fondos*”. En esto, no se verifica un cambio sustancial. Donde sí se encuentra una diferencia relevante, es en la clasificación del tributo como *ingreso corriente de libre destinación* o como *renta de destinación específica*. De ello se desprenden diversos efectos, habida cuenta de que el cómputo o sumatoria de los *Ingresos Corrientes de Libre Destinación (ICLD)* son utilizados de manera recurrente en la normativa fiscal, especialmente en las Leyes 617 y 1551, por ejemplo, para el cálculo de los límites de *gastos de funcionamiento* en que pueden incurrir los municipios, la categorización del ente territorial, para definir los límites de las transferencias a concejos municipales, contralorías y personerías.

El impuesto de alumbrado público ha sido considerado como un *ingreso corriente de libre destinación de las entidades territoriales*³⁴. No se comparte el análisis del Ministerio de Hacienda, que implica que le sean aplicables principios presupuestales como el de *universalidad* o *unidad de caja*, porque si bien es cierto que la ley que creó el tributo no señaló una destinación específica, también lo es que cuando los acuerdos municipales adoptan el impuesto *para la financiación del servicio de alumbrado público*, de suyo se hace explícita la razón de ser y en particular la destinación del tributo. Por lo demás, es pertinente recordar que de acuerdo con la Constitución Política pueden existir impuestos territoriales con destinación específica, razón por la cual la ley ha debido hacer explícita esta ca-

32 En efecto, según precisa la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda, Op, cit 12, “*En el aspecto presupuestal, de acuerdo con el mencionado Decreto 2424 de 2006, Los municipios tienen la obligación de incluir en sus presupuestos los costos de la prestación del servicio de alumbrado público y los ingresos por impuesto de alumbrado público en caso de que se establezca como mecanismo de financiación*” (Parágrafo del artículo 4º). *Es decir, el impuesto siempre debe ser considerado un ingreso del municipio y cuando su producto se destine a la financiación del servicio de alumbrado público debe reflejarse el respectivo gasto, al igual que los demás gastos por este concepto que se financien con otros recursos del municipio*”.

33 La Ley 1753 de 2015. Artículo 191 señala: “*En todo caso, el pago por el suministro de la energía, la facturación y el recaudo se podrán realizar mediante apropiación sin situación de fondos por parte de la entidad respectiva y a favor del comercializador de energía eléctrica*”.

34 Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Dirección de Apoyo Fiscal. Concepto 009460 de marzo 12 de 2014: “*El legislador no señaló una destinación específica al impuesto sobre el servicio de alumbrado público, por el contrario, la autorización legal permite a los concejos “organizar su cobro y darle al recaudo el destino que juzgue más conveniente a la atención de los servicios municipales*”. Mediante concepto 023435 del 20 de agosto de 2010 había señalado: “*Los ingresos generados por el impuesto sobre el servicio de Alumbrado público serán corrientes de libre destinación, entre tanto no exista un acto administrativo válidamente expedido por la Corporación Administrativa, mediante el cual se le dé una destinación específica*”.

racterística sin necesidad de cambiar, más de forma que de fondo, la naturaleza del tributo³⁵.

La posición que hasta ahora había sostenido el Ministerio de Hacienda había significado que en el cómputo de ICLD de las entidades territoriales para los efectos precedentemente señalados, se tuvieran en cuenta los ingresos provenientes del impuesto de alumbrado público.

El tratamiento como *contribución especial* que crea la Ley 1753 tendrá como uno de sus escasos efectos reales, si no el único, el cambio de concepción del tributo desde el punto de vista del presupuesto a *renta con destinación específica*, lo cual incidirá en los indicadores de desempeño fiscal, límites de gasto de funcionamiento, transferencias a personerías, contralorías y concejos municipales, y categorización de los municipios, según se explicó.

Por último, es pertinente recordar que en los impuestos, por disposición expresa del artículo 338 de la Constitución Política, la tarifa tiene que ser fijada expresamente por el Concejo Municipal; mientras en las *tasas y contribuciones*, puede ser fijada por la autoridad administrativa, siempre y cuando el Concejo determine el sistema y el método para calcular el costo del respectivo servicio.

4. Conclusiones

1. Si bien es cierto que el tributo generado por el servicio de alumbrado público en Colombia no ha sido, en principio, el de mayor interés para el legislador o la doctrina, también lo es que en torno a su análisis se han generado importantes discusiones sobre la armonización del principio de *reserva de ley* y de *autonomía de las entidades territoriales* en materia tributaria, en particular a partir de la Carta Política de 1991, cuestión no menor a la hora de definir el grado de descentralización del Estado Colombiano y que se ha extendido al análisis de prácticamente todos los tributos de orden territorial.
2. Sobre el particular, se ha consolidado la tesis del *poder tributario derivado* de las entidades territoriales. Sin embargo, bien podría considerarse un *poder tributario derivado ampliado*, en la medida que se ha considerado con que basta que el legislador establezca el tributo y defina el *objeto imponible* para que el órgano de representación popular en el nivel territorial pueda regular todos los elementos del tributo, en virtud del artículo 338 de la Constitución Política.

35 Según recuerda el profesor Jacobo Pérez Escobar en su obra: "Derecho Constitucional Colombiano", "conforme a lo dispuesto en el artículo 359 de la Constitución Política, "no habrá rentas nacionales de destinación específica".

3. Tal como se ha manifestado por distintos autores, la ley orgánica de ordenamiento territorial no cumplió las expectativas sobre la determinación de competencias entre el nivel nacional y sub-nacional en materia fiscal, y ello ha conllevado a que las competencias se aclaren por vía de jurisprudencia.
4. Los elementos del impuesto de alumbrado público, bajo las anteriores tesis, fueron desarrollados por vía jurisprudencial hasta consolidar los criterios que hasta la actualidad se venían aplicando. Estos criterios se vieron reflejados en el artículo 191 de la Ley 1753 de 2015.
5. No obstante que el artículo 191 de la Ley 1753 de 2015 adoptó los elementos del *impuesto de alumbrado público* en la forma como se habían perfilado por la jurisprudencia, lo denominó *contribución especial*, sin que se observen diferencias sustanciales o de fondo.
6. El cambio en la especie tributaria de *impuesto a contribución especial* implicará efectos en materia presupuestal y en la aplicación de las Leyes 617 y 1551 en lo referente a la regulación del gasto público territorial.
7. El artículo 191 de la Ley 1753 de 2015 regula aspectos de un ingreso propio de los municipios, esto es, de una renta endógena, y por tanto se trata de un ingreso que no hace parte del presupuesto nacional para financiar las políticas nacionales que contempla el plan de desarrollo. En esa medida su constitucionalidad es cuestionable por violación del principio de unidad de materia, no obstante que a la luz de los criterios flexibles de la jurisprudencia constitucional es altamente probable que se declare exequible.
8. La consagración legal de los elementos del tributo sobre alumbrado público significa un avance hacia la homogeneidad que deberá observarse en las regulaciones particulares que hagan los órganos de representación de las entidades territoriales.
9. Se hace evidente la necesidad de incluir en la anunciada “reforma tributaria estructural” el análisis sistemático de los tributos territoriales.

5. Bibliografía

- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 16243 (C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; diciembre 11 de 2008).
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 11820 (C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; junio 29 de 2001).
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 15344 (C.P. Ligia López Díaz; octubre 11 de 2006).

- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 18354 (C.P. William Giraldo Giraldo; julio 18 de 2011).
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 18542 (C.P. William Giraldo Giraldo; diciembre 5 de 2011).
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 17723 (C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; mayo 24 de 2012).
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 18845 (C.P. William Giraldo Giraldo; junio 14 de 2012).
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 17873 (C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; julio 5 de 2012).
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 18806 (C.P. William Giraldo Giraldo; julio 19 de 2012).
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 18559 (C.P. Martha Teresa Briceño; agosto 9 de 2012).
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 19087 (C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; mayo 16 de 2013).
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 19383 (C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; julio 25 de 2013).
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 18570 (C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; julio 15 de 2013).
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 18677 (C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; febrero 11 de 2014).
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 18866 (C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; marzo 6 de 2014).
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 19928 (C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; mayo 7 de 2014).
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 19353 (C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; diciembre 12 de 2014).
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 18469 (C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; marzo 15 de 2012).
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 17623 (C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; junio 7 de 2011).
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 18440 (C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; noviembre 15 de 2012). Expediente 18881 (C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; abril de 2014).
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 18141 (C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; marzo 10 de 2011).
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 16315 (C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; agosto 6 de 2009).

- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 17817 (C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; marzo 22 de 2012).
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 18658 (C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; octubre 24 de 2013).
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 17822 (C.P. William Giraldo Giraldo; mayo 5 de 2011).
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 16667 (C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; marzo 11 de 2010).
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 17764 (C.P. William Giraldo Giraldo; mayo 19 de 2011).
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 18330 (C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; marzo 10 de 2011).
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 18822 (C.P. William Giraldo Giraldo; mayo 24 de 2012).
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 18629 (C.P. Martha Teresa Briceño; enero 26 de 2012).
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 20464 (C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; abril 10 de 2014).
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 17102 (C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; junio 16 de 2011).
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 17526 (C.P. Martha Teresa Briceño de Rodríguez; junio 23 de 2011).
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 17854 (C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; agosto 4 de 2011).
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 18270 (C.P. Martha Teresa Briceño de Rodríguez; diciembre 15 de 2011).
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 18648 (C.P. William Giraldo Giraldo; enero 19 de 2012).
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 18379 (C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; julio 19 de 2012).
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 19050 (C.P. Martha Teresa Briceño de Rodríguez; marzo 23 de 2014).
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 20462 (C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; abril 10 de 2014).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-504 de 2002 (M.P. Jaime Araújo Rentería; julio 3 de 2002).
- Instituto Colombiano de Derecho Tributario. *Concepto presentado por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario el 18 de enero de 2008, en el proceso de constitucionalidad D-7007*. Revista 61. Octubre de 2009.

Juan Pablo Godoy Fajardo & Luis Felipe Noreña Ospina. “*Potestades Tributarias de facto de las entidades territoriales en Colombia*”. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario. No. 70. Bogotá. 2014.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Dirección de Apoyo Fiscal. Concepto 023208 de agosto 19 de 2010.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Dirección de Apoyo Fiscal. Concepto 009460 de marzo 12 de 2014.

