



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

**CONSEJERO PONENTE: LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO**

**Bogotá D.C., cinco (5) de junio de dos mil veinticinco (2025)**

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 68001-23-33-000-2017-00083-01 (29094)  
**Demandante:** ECOPETROL SA  
**Demandado:** MUNICIPIO DE SABANA DE TORRES - SANTANDER  
**Temas:** Alumbrado público. Acto previo.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 25 de abril de 2024 proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que resolvió<sup>1</sup>:

*«PRIMERO. Declárase la nulidad de los actos administrativos demandados que a continuación se relacionan, a través de los cuales el municipio de Sabana de Torres procedió a determinar y liquidar oficialmente el impuesto de alumbrado público a cargo de Ecopetrol S.A.; así como las resoluciones por medio de las cuales se resuelve el recurso de reconsideración interpuestos, en contra de las liquidaciones oficiales emitidas por el ente territorial, de conformidad con las razones expuestas dentro de esta providencia.*

No.	Liquidación Oficial	Resolución que resuelve recurso de reconsideración
1	Liquidación Oficial No. 0027 del 23 de febrero de 2016	Resolución No. 369 del 16 de septiembre de 2016
2	Liquidación Oficial No. 0053 del 14 de marzo de 2016	Resolución No. 370 del 16 de septiembre de 2016
3	Liquidación Oficial No. 0095 del 22 de abril de 2016	Resolución No. 371 del 16 de septiembre de 2016
4	Liquidación Oficial No. 0135 del 18 de mayo de 2016	Resolución No. 372 del 16 de septiembre de 2016
5	Liquidación Oficial No. 0144 del 1 de junio de 2016	Resolución No. 373 del 16 de septiembre de 2016
6	Liquidación Oficial No. 0028 del 23 de febrero de 2016	Resolución No. 374 del 16 de septiembre de 2016
7	Liquidación Oficial No. 0096 del 22 de abril de 2016	Resolución No. 375 del 16 de septiembre de 2016
8	Liquidación Oficial No. 0136 del 18 de mayo de 2016	Resolución No. 376 del 16 de septiembre de 2016
9	Liquidación Oficial No. 0145 del 1 de junio de 2016	Resolución No. 377 del 16 de septiembre de 2016
10	Liquidación Oficial No. 0386 del 20 de septiembre 2016	Resolución No. 439 del 02 de diciembre de 2016
11	Liquidación Oficial No. 0387 del 20 de septiembre 2016	Resolución No. 440 del 02 de diciembre de 2016
12	Liquidación Oficial No. 0388 del 20 de septiembre 2016	Resolución No. 441 del 02 de diciembre de 2016
13	Liquidación Oficial No. 0392 del 20 de septiembre de 2016	Resolución No. 442 del 02 de diciembre de 2016
14	Liquidación Oficial No. 0408 del 14 de octubre de 2016	Resolución No. 443 del 02 de diciembre de 2016

<sup>1</sup> Documento 005 expediente digital.



**SEGUNDO.** Como consecuencia de la anterior declaración, **advírtase al municipio de Sabana de Torres, a título de restablecimiento del derecho solicitado, que los efectos de la nulidad de los actos administrativos demandados, implica que no existe fundamento legal para proceder con el cobro del impuesto de alumbrado público de las vigencias 2015 y 2016.**

**TERCERO. Abstenerse de condenar en costas a la parte vencida, conforme lo expuesto en la parte motiva de la presente decisión [...]».**

## ANTECEDENTES

La Secretaría de Hacienda del municipio de Sabana de Torres, Santander, determinó y liquidó oficialmente el impuesto de alumbrado público a cargo de ECOPETROL SA, mediante los siguientes actos que, recurridos en reconsideración<sup>2</sup>, fueron confirmados, así:

#	Liquidaciones Oficiales	Fecha	Régimen	Periodo	Valor	Fl.	Resoluciones reconsideración	Fecha	Fl.
1	27	23-02-16	General	Enero a noviembre 2015	210.000.000	7 a 9	369	16-09-16	3 a 6
2	053	14-03-16	General	Diciembre 2015	28.500.000	15 a 17	370	16-09-16	11 a 14
3	95	22-04-16	General	Enero 2016	28.950.000	22 a 24	371	16-09-16	19 a 21
4	135	18-05-16	General	Febrero 2016	27.000.000	29 a 31	372	16-09-16	26 a 28
5	144	01-06-16	General	Marzo 2016	30.600.000	36 a 38	373	16-09-16	33 a 35
6	0028	23-02-16	Particular	Enero a diciembre 2015	139.542.584	44 a 46	374	16-09-16	40 a 43
7	96	22-04-16	Particular	Marzo 2016	12.442.556	52 a 53	375	16-09-16	48 a 51
8	136	18-05-16	Particular	Abril 2016	12.442.556	60 a 62	376	16-09-16	56 a 59
9	145	01-06-16	Particular	Mayo 2016	12.442.556	68 a 70	377	16-09-16	64 a 67
10	386	20-09-16	Particular	Enero y Febrero 2016	24.885.112	75 a 77	439	02-12-16	71 a 74
11	387	20-09-16	Particular	Junio 2016	12.442.556	83 a 85	440	02-12-16	79 a 82
12	388	20-09-16	Particular	Julio 2016	12.442.556	91 a 93	441	02-12-16	87 a 90
13	392	20-09-16	Particular	Agosto 2016	12.442.556	98 a 100	442	02-12-16	94 a 97
14	408	14-10-16	Particular	Septiembre 2016	12.442.556	105 a 107	443	02-12-16	101 a 104

## DEMANDA

ECOPETROL SA, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones:

«[...] A. **DECLARE** la nulidad total de las Liquidaciones Oficiales que imponen a Ecopetrol la liquidación y pago de un impuesto de alumbrado público en el municipio de Sabana de Torres, Santander, así como la nulidad de las Resoluciones que resuelven los recursos de reconsideración contra ellas presentadas, actos administrativos que para efectos prácticos se encuentran individualizados en el siguiente cuadro: [es el mismo cuadro señalado en la parte resolutive de la sentencia apelada].

Como consecuencia de lo anterior, solicitamos se:

B. **RESTABLEZCA** el derecho de mi representada, declarando que (i) Ecopetrol no tiene la obligación de presentar la liquidación privada del impuesto de alumbrado público en Sabana de Torres por el año gravable 2015 y 2016; (ii) y que, como consecuencia de lo anterior, Ecopetrol S.A. no tiene deuda alguna con el municipio de Sabana de Torres por concepto del impuesto de alumbrado público.

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

<sup>2</sup> Documento 10 expediente digital



Invocó como **normas violadas**, los artículos 29, 95 [9] y 338 de la Constitución Política; 715 y 742 del Estatuto Tributario; 39 de la Ley 14 de 1983; 16 del Decreto Legislativo 1056 de 1953 -*Código de Petróleos*-; 243-1, 243-2, 243-3, 244-4 y 244-8 del Acuerdo 040 de 2014, y la Resolución CREG 043 de 1995. El **concepto de la violación** se resume, así:

*Nulidad por violación al debido proceso:* Se vulneró porque no se siguió el procedimiento previsto en el Acuerdo para el recaudo del impuesto. En el régimen general, son las empresas comercializadoras las responsables de liquidar y recaudar el impuesto en la factura del servicio de energía que emiten de forma mensual, conforme con el artículo 244-4 del Acuerdo 040 de 2014, por lo que el municipio no le podía exigir al contribuyente este tributo. Además, desatendió dicho acuerdo cuando emitió un solo acto -*Resolución 0027 de 2016*-, para liquidar y cobrar el periodo comprendido de enero a noviembre de 2015, sin hacerlo de manera mensual.

Y en el régimen particular, es el municipio el que debe emitir una cuenta de cobro y no una liquidación oficial para recaudar el tributo; no obstante, profirió dicho acto para determinar el impuesto por los dos regímenes, desatendiendo el artículo 244-8 del Acuerdo 040 de 2014, norma que contrarió cuando expidió la Resolución 0028 de 2016, en la que liquidó el impuesto por el periodo de enero a diciembre de 2015, pese a que dispone que las cuentas de cobro se deben emitir mensualmente.

El acto administrativo que procedía era una liquidación de aforo, y no una liquidación oficial, la cual debió estar precedida de un emplazamiento para declarar, conforme al artículo 715 del ET, aplicable en virtud del artículo 59 de la Ley 788 de 2002. A las liquidaciones oficiales acusadas, no les precede dicho emplazamiento y en estas no se detallan los elementos esenciales del tributo, ni las razones por las cuales la empresa tenía la obligación de presentar la declaración del impuesto de alumbrado público, por lo que se expidieron sin fundamento y sin agotar el procedimiento previo correspondiente, lo que viola el debido proceso.

*Nulidad por violación al principio de legalidad sobre los elementos esenciales del tributo.* Los artículos 243-1 y 243-3 del Acuerdo 040 de 2014 establecen el hecho generador y la base gravable del impuesto de alumbrado público en el municipio de Sabana de Torres. Para liquidarlo, los sujetos pasivos se clasifican en dos regímenes: *i)* el general, que comprende a todos los contribuyentes usuarios o suscriptores del servicio de energía eléctrica, cuya base gravable corresponde al consumo de energía eléctrica durante el mes y, *ii)* el particular, que comprende a los contribuyentes que acceden al servicio de energía eléctrica mediante la modalidad de autoconsumo, generación, o autogeneración, a los que se les determina la base gravable mediante el aforo que hace el municipio «*con base en la estimación de carga generada, instalada o auto consumida, autogenerada o cogenerada*».

El municipio, a partir de la información suministrada por la compañía sobre el consumo de energía en julio de 2015, liquidó el impuesto por los años 2015 y 2016, sin verificar la realización del hecho generador -*consumo de energía*-, los kw autogenerados, si se compró energía para cada uno de los meses de dichos años, y sin visitar los campos Santos y Suerte. Aunque la compañía en ocasiones no autogenera o no compra energía en el municipio, se liquidó el impuesto bajo los regímenes general -*cuando quien lo debe liquidar es Emgesa, empresa comercializadora*- y particular, haciendo un cálculo estimado del consumo de energía conforme a la norma que regula la base gravable, que es ilegal,



pues este elemento lo debió fijar el legislador y no el municipio, con base en un método de cálculo que le permita al contribuyente saber el monto de su obligación.

*Nulidad por indebida o falsa motivación:* es errado imponer a una compañía del sector de hidrocarburos un gravamen local sobre el consumo de la energía autogenerada o consumida en el municipio, porque se contraría el artículo 16 del Código de Petróleos, en razón a que la energía es un elemento necesario para la actividad petrolera, y la jurisprudencia constitucional y administrativa ratificaron esta exención.

La tarifa del impuesto debe ser razonable y proporcional respecto al costo que demanda prestar dicho servicio a la comunidad, y no existe prueba de que la tarifa que se determinó retribuya el valor del servicio, ya que, de acuerdo con el monto liquidado en los actos acusados, la compañía está asumiendo una carga desproporcional respecto al servicio que se le presta a los demás usuarios de este municipio.

## OPOSICIÓN

La **demandada** propuso la excepción de «*inexistencia de violación del principio de legalidad respecto de los actos administrativos demandados*», y se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente<sup>3</sup>:

No se violó el debido proceso pues, como no fue posible obtener el recaudo del impuesto de alumbrado público por el régimen general a través de Emgesa, el municipio emitió las liquidaciones oficiales cuestionadas, conforme a lo dispuesto en el Estatuto Tributario Municipal. Si bien es cierto que en un solo acto administrativo se determinó el impuesto por el periodo de enero a noviembre de 2015, también lo es que la liquidación oficial discriminó mes a mes.

Las liquidaciones emitidas para el cobro del impuesto por el régimen particular funcionan como cuentas de cobro, toda vez que no existe una norma que reglamente un formato especial; en estas se precisa el valor que se debe pagar mes a mes, la fecha y la forma de pago, sin que ello implique una vulneración al debido proceso. Si bien es cierto que en un solo acto administrativo se determinó el impuesto por el periodo de enero a diciembre de 2015, también lo es que la liquidación lo discriminó mes a mes.

En virtud del artículo 59 de la Ley 788 de 2002, y como se precisó en el manual de fiscalización para las entidades territoriales de la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda, la Administración puede expedir un acto administrativo de determinación en el caso de que no exista la obligación de declarar, como lo hizo el municipio a través de las liquidaciones oficiales acusadas, las cuales prestan mérito ejecutivo. Como la normativa del municipio no impone al sujeto pasivo la obligación de presentar declaración del impuesto, no procede expedir liquidación de aforo.

Las liquidaciones expedidas por el municipio corresponden a un impuesto debidamente causado y no pagado oportunamente por la actora; en estas se determinaron los elementos del tributo -*régimen al que pertenece la contribuyente, base gravable, tarifa y valor total del impuesto*-, con lo cual, se garantizó el debido proceso, sin que sea cierto que se haya presumido el hecho generador.

<sup>3</sup> Documento 09 expediente digital.



Ecopetrol tiene operaciones en los campos Santos y Suerte ubicados en la jurisdicción del municipio, en los que consume energía eléctrica comprada a Emgesa, y autogenerada, por lo que es sujeto pasivo del impuesto de alumbrado público, sin que para ello el municipio deba fundamentarse en una presunción.

No es cierto que la base gravable se haya establecido sobre cálculos estimados, no soportados en la ley, pues en cada liquidación se determinó la medida de consumo de energía eléctrica a la cual se le aplicó la tarifa correspondiente. La base gravable del impuesto, para el régimen general o particular, está dada debido al consumo de energía eléctrica que se liquida cada mes, ya sea adquirida en el mercado regulado o no regulado, o se trate del consumo de energía eléctrica por autoconsumo, generación, autogeneración o cogeneración.

En el régimen general se evidenció que la actora le compró energía en el mercado no regulado a Emgesa cada mes durante los años 2015 y 2016, según lo reportado por el sistema de información eléctrico colombiano, dato corroborado por el municipio mediante requerimiento efectuado a Emgesa, la cual allegó la relación de la energía eléctrica vendida a Ecopetrol en la jurisdicción. Y para el régimen particular, se tuvo en cuenta la información reportada por la actora, la cual indicó que la energía eléctrica autogenerada en los campos Santos y Suerte equivalía a 519.752 kw/mes; este aforo se tuvo en cuenta en las liquidaciones oficiales, porque la actora no lo actualizó, teniendo derecho a ello conforme al artículo 243-3 del Acuerdo 040 de 2014, por lo que el municipio siguió liquidando el impuesto sobre el aforo reportado.

El impuesto de alumbrado público liquidado por el municipio no grava la actividad de exploración y explotación de hidrocarburos, ni vulnera el Código de Petróleos; como lo consideró el Consejo de Estado en la sentencia de 8 de junio de 2017, expediente 21644, dicho tributo se genera porque la actora es beneficiaria potencial del servicio de alumbrado público.

En el Acuerdo 040 de 2014, el concejo municipal de Sabana de Torres fijó los elementos del impuesto de alumbrado público, entre ellos, la tarifa, que se adoptó con base en estudios técnicos, jurídicos y financieros sobre el servicio de alumbrado público, y se fundamentó en los principios de progresividad, eficiencia y equidad, por lo que carece de fundamento lo afirmado por la empresa.

## TRÁMITE EN PRIMERA INSTANCIA

Por auto del 4 de agosto de 2020<sup>4</sup>, el *a quo* prescindió de las audiencias inicial y de pruebas, tuvo como pruebas las allegadas con la demanda y la contestación, y dio traslado a las partes para alegar de conclusión.

## SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Santander anuló los actos acusados, declaró que no existe fundamento legal para cobrar el impuesto de alumbrado público de los años 2015 y 2016, y no condenó en costas, por lo siguiente<sup>5</sup>:

<sup>4</sup> Documento 21 expediente digital.

<sup>5</sup> Documento 005 expediente digital.



La sentencia de unificación del 6 de noviembre de 2019 del Consejo de Estado estableció los lineamientos para determinar los elementos esenciales del impuesto de alumbrado público, incluida la sujeción pasiva *-ser parte de la colectividad, y establecer si el contribuyente reside en la jurisdicción municipal, si tiene sede, sucursal, establecimiento de comercio o un inmueble en el ente territorial-*. La actora señaló que sus instalaciones se ubican en los campos Santos y Suerte, situados dentro de la jurisdicción del municipio de Sabana de Torres, por lo que el criterio adoptado por el municipio para imputar a la actora la condición de sujeto pasivo del impuesto se sustenta en que es parte integrante de la comunidad, susceptible de beneficiarse del servicio de alumbrado público, por lo que es sujeto pasivo del impuesto.

No le asiste razón a la demandante en que se contravino el artículo 16 del Código de Petróleos, ya que esta norma solo exige a las compañías del sector de hidrocarburos de cualquier impuesto departamental y municipal que grave la actividad de explotación de recursos naturales no renovables, lo que no ocurre con el impuesto de alumbrado público, pues este se aplica porque la actora es un potencial beneficiario del servicio de alumbrado público en el municipio y, por lo tanto, está obligado a pagarlo.

Los actos acusados adolecen de falsa motivación pues, tratándose de las liquidaciones del régimen general, aunque el municipio afirmó que tomó la información allegada por Emgesa, en la cual se indicaba el valor y el consumo de energía vendido mes a mes a la actora, y no obra prueba de los valores de energía comprados en el año 2016, toda vez que dicha empresa solo brindó información del año 2015, por lo que no se entiende cómo se determinó el impuesto del año 2016.

Además, al confrontar la información suministrada por Emgesa con la consignada en las liquidaciones oficiales del año 2015, se advierten errores aritméticos, ya que la base gravable tomada por el municipio no parte del consumo real de energía eléctrica de Ecopetrol reportado por Emgesa por cada mes del año 2015, sin que exista pronunciamiento por parte del municipio en los actos administrativos que aclaren las razones subyacentes a la liquidación efectuada.

Mes	Relación de energía vendida por EMGESA S.A. a Ecopetrol S.A.		Consumo base gravable dispuesto en los actos administrativos		
	Kwh	Valor	Resolución	Base gravable	Valor impuesto 15%
01	424.652	\$128.132.517	027 del 23/02/2016	\$127.000.000	\$19.050.000
02	447.514	\$121.343.283	027 del 23/02/2016	\$127.000.000	\$18.300.000
03	436.624	\$140.074.562	027 del 23/02/2016	\$137.000.000	\$20.530.000
04	438.000	\$120.647.625	027 del 23/02/2016	\$119.000.000	\$17.850.000
05	460.588	\$165.351.584	027 del 23/02/2016	\$165.000.000	\$24.750.000
06	72.424	\$23.677.185	027 del 23/02/2016	\$23.000.000	\$3.450.000
07	77.982	\$23.530.787	027 del 23/02/2016	\$23.000.000	\$3.450.000
08	320.990	\$97.024.685	027 del 23/02/2016	\$85.000.000	\$14.400.000
09	493.990	\$206.404.961	027 del 23/02/2016	\$205.000.000	\$10.750.000
10	479.563	\$206.423.494	027 del 23/02/2016	\$205.000.000	\$30.800.000
11	404.061	\$174.140.297	027 del 23/02/2016	\$127.000.000	\$24.350.000
12	438.408	\$191.979.267	053 del 14/03/2016	\$190.000.000	\$28.500.000



Y las liquidaciones del régimen particular no explican de forma clara cómo se realizó la estimación, desconociéndose la veracidad de la base gravable, por lo que la falsa motivación genera la nulidad de los actos.

## RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada**<sup>6</sup> solicitó revocar la sentencia de primera instancia, por lo siguiente:

Las liquidaciones oficiales están debidamente motivadas y en estas se determinaron los elementos del tributo *-periodo mensual, régimen al que pertenece el contribuyente, base gravable, tarifa y valor total del impuesto-*. Además, el gravamen se fijó a partir de la información suministrada por Ecopetrol en respuesta a la solicitud hecha por el municipio, a la cual adjuntó la factura de Emgesa de julio de 2015, y el estimado de autogeneración del último mes en los campos Santos y Suerte *-519.752 kw/mes-*.

Para liquidar el impuesto por los años 2015 y 2016, se acudió al consumo de energía, base gravable determinada en el Acuerdo 040 de 2014, constituida por la *«unidad de medida sobre la cual se determina de forma directa la tarifa»*. En las liquidaciones practicadas a la actora, contribuyente del régimen general, se fijó como base gravable la cantidad de energía reportada por Emgesa, empresa que se la vendió. Y las liquidaciones correspondientes al régimen particular indican la medida de kw de energía eléctrica autogenerada por la actora, quien suministró dicha información.

Sobre los supuestos errores aritméticos en las liquidaciones oficiales, y la inexistencia de un pronunciamiento por parte del municipio sobre cómo efectuó la liquidación, se precisa que tuvo en cuenta el artículo 1.º de la Resolución 108 de 1997 de la CREG, según la cual *«el consumo estimado es aquel establecido con base en consumos promedios de otros periodos de un mismo suscriptor o usuario, o con base en los consumos promedios de suscriptores o usuarios con características similares, o con base en aforos individuales de carga»*. El municipio obtuvo el aforo de carga directamente de Ecopetrol, quien no lo modificó o actualizó, por lo que la información sobre el consumo de energía eléctrica en los campos Santos y Sucre, contenida en las liquidaciones, es clara y veraz.

El artículo 243-1 del Acuerdo 040 de 2014 establece que la base gravable está conformada por el aforo que realiza el municipio, con base en la estimación de carga generada, instalada o auto consumida, autogenerada o cogenerada, el cual se puede actualizar anualmente o cuando lo solicite el contribuyente; la actora, no solicitó formalmente su actualización, por lo que se entendió que el aforo que la empresa remitió con el oficio de 10 de septiembre de 2015 no sufrió cambios.

## TRÁMITE EN SEGUNDA INSTANCIA

Por auto del 30 de agosto de 2024<sup>7</sup> se admitió el recurso de apelación y se concedió el término establecido en el artículo 247 [4 a 6] del CPACA, para que los sujetos procesales se pronunciaran sobre este, sin manifestación.

<sup>6</sup> Documento 007 expediente digital.

<sup>7</sup> Índice 4 en Samai.



## CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de las resoluciones mediante las cuales la Secretaría de Hacienda del Municipio de Sabana de Torres, Santander, liquidó el impuesto de alumbrado público por los años 2015 y 2016, a cargo de Ecopetrol SA.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la entidad territorial demandada y apelante única, se debe establecer si los actos acusados no adolecen de falsa motivación<sup>8</sup>. En caso afirmativo, la Sala analizará los cargos de violación formulados en la demanda, que no fueron estudiados por el *a quo*.

Establecida la sujeción pasiva de la actora al impuesto de alumbrado público, el Tribunal consideró que las resoluciones acusadas adolecen de falsa motivación. Estimó, conforme a las pruebas allegadas, que las liquidaciones del régimen general tienen errores aritméticos, inconsistencias entre la información reportada por Emgesa por el año 2015 y la incluida en los actos acusados, falta de información por el año 2016, y no explicó cómo se realizó la estimación para liquidar el impuesto por el régimen general.

Para el recurrente, los actos acusados están motivados al contener los elementos del tributo, en especial, la base gravable señalada en el Acuerdo 040 de 2014. Para el régimen general, tomó la cantidad de energía reportada por Emgesa, empresa que se la vendió. Y para el régimen particular, tomó la medida de kw de energía eléctrica autogenerada por la actora, quien suministró dicha información.

Conforme al artículo 137 del CPACA, la **falsa motivación** es una de las causales de nulidad de los actos administrativos<sup>9</sup>. Para que se configure dicha causal de nulidad es necesario verificar: *i*) la existencia de un acto administrativo que esté motivado, pues de lo contrario, se estaría frente a una causal de anulación distinta, la de falta de motivación<sup>10</sup>, y *ii*) la evidencia de divergencia entre la realidad fáctica o jurídica que induce a la expedición del acto y los motivos de hecho o de derecho que la Administración tuvo en cuenta para adoptar la decisión objeto de cuestionamiento por parte del administrado.

De este modo, quien alegue la nulidad de un acto administrativo por falsa motivación, debe probar: *a*) **error de hecho**: *i*) porque los hechos que la Administración tuvo en cuenta como determinantes de la decisión no estuvieron debidamente probados dentro de la actuación administrativa o, *ii*) porque esta omitió tener en cuenta hechos que sí estaban demostrados y que si hubiesen sido considerados habrían conducido a una decisión sustancialmente diferente<sup>11</sup>, o *b*) **error de derecho** ante el desconocimiento de los supuestos jurídicos que debían fundamentar la decisión, ya sea por: *i*) inexistencia de la norma invocada por la autoridad administrativa; *ii*) ausencia de

<sup>8</sup> En esta instancia no se discute la sujeción pasiva de la demandante.

<sup>9</sup> Sentencia del 7 de octubre de 2021, Exp. 23797, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>10</sup> Sobre la falta de motivación esta Sala ha precisado que la falta de motivación supone absoluta inexistencia de fundamentos para la decisión administrativa, en tanto que, la falsa motivación contradice la certeza de la motivación existente, de manera que tales causales de nulidad son excluyentes y, por tanto, no pueden operar simultáneamente respecto de una misma decisión administrativa. Lo anterior, sin perjuicio de que un mismo acto pueda contener varias decisiones afectadas por uno u otro vicio, caso en el cual, las causales de nulidad concurrirían de manera independiente. En este sentido, cfr. las sentencias del 11 de marzo de 2021, Exp. 23501 y del 5 de agosto de 2021, Exp. 24503, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>11</sup> Sentencia del 23 de junio de 2011, Exp. 16090, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, reiterada en la sentencia del 4 de noviembre de 2015, Exp. 21151, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia.



relación entre la norma invocada por la entidad y los hechos objeto de su decisión o, *iii*) por errónea interpretación<sup>12</sup>.

De acuerdo con los anteriores criterios, se procede a analizar si las resoluciones por medio de las cuales se determinó y liquidó oficialmente el impuesto de alumbrado público por los años 2015 y 2016 adolecen de falsa motivación, como lo determinó el *a quo*, o si están motivadas, como lo estima la recurrente.

Teniendo en cuenta que se expidieron 14 liquidaciones oficiales, y que la parte considerativa es la misma en todas, sólo se transcribirá una y, de la parte resolutive, se copiará una de cada régimen *-general y particular-*. Así, en dichos actos administrativos, el municipio de Sabana de Torres expuso lo siguiente:

**«RESOLUCIÓN No. 0027<sup>13</sup>  
23 DE FEBRERO DE 2016**

**POR MEDIO DE LA CUAL SE DETERMINA Y LIQUIDA OFICIALMENTE UN IMPUESTO DE ALUMBRADO PÚBLICO**

*La Secretaría de Hacienda del Municipio de Sabana de Torres, en uso de sus facultades legales y en especial las conferidas por el Acuerdo No. 037 del 30 de noviembre de 2005*

**Y  
CONSIDERANDO:**

1. *Que el Honorable Concejo Municipal de Sabana de Torres, mediante Acuerdo No. 037 del 30 de noviembre de 2005, aprobó y estableció el Estatuto Tributario Municipal.*
2. *Que según lo dispuesto en el Artículo 298 del Acuerdo No. 37 [...], es competencia Tributaria de la Secretaría General y de Hacienda a través de sus dependencias, la gestión, administración, recaudación, fiscalización, determinación, discusión, devolución y cobro de los tributos municipales, así como las demás actuaciones que resulten necesarias para el adecuado ejercicio de las mismas.*
3. *Que según lo establecido del Artículo 360 “FACULTADES DE FISCALIZACIÓN E INVESTIGACIÓN” del Acuerdo No. 037 [...] dispone que la Secretaría de Hacienda Municipal tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales. Para tal efecto podrá: [...]*
  - b) Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias no declaradas.*
  - f) En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación.*
4. *Que, según lo dispuesto en el Artículo 439 del Acuerdo No. 037 [...], es Competencia Funcional del Secretario General y de Hacienda Municipal exigir el cobro coactivo de las deudas y créditos fiscales a favor del municipio. De sabana de Torres, Previstos en el estatuto tributario municipal.*
5. *Que el Artículo 1 del Acuerdo No. 040 de Noviembre 21 de 2014, modificó el Capítulo I Del Título IV Del Libro Primero del Estatuto tributario Acuerdo No. 037 [...] en los siguientes artículos:*
  - i) Artículo 243-3 Elementos de la Obligación Tributaria. [...]*
  - ii) Artículo 244 Tarifa [...]*
6. *Que es facultad de la Administración adelantar las Liquidación (sic) Cobros de los Impuestos y Tributos de conformidad a lo establecido en el Estatuto Tributario. Artículo 456. Intervención en procesos para obtener el pago [...]*

<sup>12</sup> Sentencia del 29 de julio de 2021, Exp. 25346, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello que reiteró la sentencia del 12 de abril de 2018, de la Sección Quinta en descongestión de la Sección Primera, Exp. 0500123-31-000-2007-03305-01, CP. Carlos Enrique Moreno Rubio.

<sup>13</sup> Fls. 22 a 24. Documento 03 expediente digital.



7. Que, por lo anteriormente expuesto,

**RESUELVE:**

*PRIMERO: Expedir la presente liquidación por concepto de impuesto de alumbrado público régimen general para el periodo comprendido de enero 1 de 2015 a noviembre 30 del mismo año y determinar como valor a cargo de ECOPETROL S.A. [...] la suma de [...] (\$210.000.000) [...].*

<b>LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO DE ALUMBRADO PÚBLICO</b>			
<b>DETALLE</b>	<b>ENERO</b>	<b>FEBRERO</b>	<b>TOTAL</b>
<b>RÉGIMEN GENERAL</b>			
BASE GRAVABLE VALOR DE LA ENERGIA COMPRADA A EMGESA EN EL MUNICIPIO SABANA DE TORRES SD REPORTE DEL UPME Y MINISTERIO DE MINAS Y ENERGIA	127.000.000	[...]	[...]
TARIFA REG. GENERAL CATEGORIA INDUSTRIAL	15%	[...]	[...]
<b>TOTAL IMPUESTO</b>	<b>19.050.000</b>	[...]	[...]

[...]

*TERCERO: Contra la presente resolución procede el recurso de reconsideración [...]» Se resalta*

**Régimen particular**

**RESOLUCIÓN No. 96<sup>14</sup>  
22 DE ABRIL DE 2016**

**POR MEDIO DE LA CUAL SE DETERMINA Y LIQUIDA OFICIALMENTE UN IMPUESTO DE ALUMBRADO PÚBLICO**

*La Secretaría de Hacienda del Municipio de Sabana de Torres, en uso de sus facultades legales y en especial las conferidas por el Acuerdo No. 037 del 30 de noviembre de 2005*

*y  
CONSIDERANDO [...]*

**RESUELVE:**

*PRIMERO: Expedir la presente liquidación por concepto de impuesto de alumbrado público régimen particular para el periodo de Marzo de 2016 y determinar como valor a cargo de ECOPETROL S.A. [...] la suma de [...] (\$12.442.556) [...].*

<b>LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO DE ALUMBRADO PÚBLICO</b>	
<b>DETALLE</b>	<b>MARZO DE 2016</b>
<b>RÉGIMEN PARTICULAR</b>	
CARGA GENERADA, AUTOGENERADA O COGENERADA EN KW	721.86
TARIFA REG. PARTICULAR CATEGORIA A2 INDUSTRIAL RANGO DE 0 – 1000 KW 0.025 SMMLV	17.236.38
<b>TOTAL IMPUESTO</b>	<b>12.442.556</b>

[...]

*TERCERO: Contra la presente resolución procede el recurso de reconsideración [...]» Se resalta*

Del contenido de los actos administrativos demandados, se advierte que estos se fundaron en los Acuerdos 037 de 2005 y 040 de 2014, para señalar, en la parte motiva, que quien expedía el acto lo hacía en uso de las facultades legales conferidas por la primera de las normas, indicando, también, que el secretario general y de hacienda del municipio de Sabana de Torres era el competente para adelantar el procedimiento de

<sup>14</sup> Fls. 52 a 53. Documento 03 expediente digital.



cobro coactivo de las deudas y créditos fiscales a favor del municipio. Asimismo, se transcribieron los artículos 243-1 y 244 del Acuerdo 040 de 2014, relativos a los elementos de la obligación tributaria y a la tarifa del impuesto de alumbrado público.

En el mismo acto, en la parte resolutive, se indicó que se expedía la liquidación *«por concepto de impuesto alumbrado público régimen general para el periodo comprendido de enero 1 de 2015 a noviembre 30 del mismo año [...]a cargo de ECOPETROL S.A.»*.

Se precisa que la sujeción pasiva de la actora no se discute en esta instancia, y que en el proceso está probado que el **Acuerdo 040 del 21 de noviembre de 2014**<sup>15</sup>, *-el cual fue remitido por el municipio-*, modificó los artículos 242 a 244-8 del Acuerdo 037 de 2005, expedido por el Concejo Municipal de Sabana de Torres, normas en las que se prevé el impuesto de alumbrado público en ese municipio, así: *i) su definición; ii) la autorización legal; iii) principios rectores del tributo; iv) su destinación; v) elementos de la obligación tributaria -sujeto activo, hecho generador y sujeto pasivo-; vi) clasificación de los sujetos pasivos; vii) base gravable; viii) tarifas; ix) causación; x) consignación, sistema y responsables del recaudo; xi) contenido de los informes de recaudo; xii) fecha de informe y de giros; xiii) prohibición y, xiv) liquidación y cobro.*

Así mismo, mediante el oficio SGH-IMP-349-2015 del 28 de agosto de 2015<sup>16</sup>, se le solicitó a la actora informar *«[...] los siguientes datos, con el fin de realizar la actualización de carga generada, autogenerada, auto consumida o cogenerada o que compran en el mercado no regulado para sus instalaciones que funcionan en el Municipio de Sabana de Torres. [...] Agradecemos nos remitan la información en kilovatios/hora/mes [...]. Lo anterior teniendo en cuenta el Acuerdo Municipal N. 040 del 21 de noviembre de 2014»*. Este oficio se remitió por correo electrónico el 31 de agosto de 2015<sup>17</sup>, junto con el Acuerdo 040 de 2014.

Ecopetrol, dio respuesta, en los siguientes términos: *«[...] damos cumplimiento a lo dispuesto en la Solicitud de Información de fecha 28 de agosto de 2015 [...]. Es de anotar que la mencionada solicitud [...] no señala expresamente el periodo en relación con el cual se debe entregar la información. De esta forma nos permitimos remitir la información del mes anterior al del recibo de la Solicitud de Información, esto es, julio de 2015 [...] A.- Factura expedida por Emgesa para el periodo julio 01 de 2015 hasta el 31 de julio de 2015. B.- [...] el estimado de autogeneración del último mes en los campos Santos y Suerte es de 519.752 kwh/Mes»*.

Lo narrado, no permite concluir que los actos acusados contengan un error de hecho o de derecho que conduzcan a su falsa motivación. Así, como lo sostiene el recurrente, los actos cuentan con una motivación sucinta sobre la determinación del impuesto de alumbrado público en la forma como fue regulado en el Acuerdo 040 de 2014. Así, al prosperar el cargo de apelación propuesto por el municipio, se abordará el estudio de los demás cargos de nulidad formulados en la demanda, no analizados por el *a quo*.

**Vulneración al debido proceso:** para la actora, se vulneró este derecho en cuanto no se expidió un acto previo *-emplazamiento para declarar-* a la liquidación del impuesto de alumbrado público, la cual debió ser de aforo, y no de revisión. Asimismo, considero que no se agotó el procedimiento previsto en la norma local para el recaudo del impuesto.

<sup>15</sup> «Por el cual se modifica el Acuerdo 037 de 2005 y el 008 de 2011». Fls. 579 a 586 c.a.

<sup>16</sup> Fl. 887 c.a. Documento 10 expediente digital.

<sup>17</sup> Fl. 887 c.a. Documento 10 expediente digital.



Se advierte que las resoluciones acusadas, identificadas en los antecedentes, por las cuales «se determina y liquida un impuesto de alumbrado público» a cargo de la demandante, no tienen la naturaleza de liquidación oficial de revisión y tampoco de liquidación de aforo<sup>18</sup>, en tanto que, con las mismas, no se está ejerciendo la facultad de modificar una liquidación privada, y menos aún determinando el tributo ante la omisión del contribuyente de cumplir con el deber formal de declarar.

Al respecto, la Sala ha indicado que en los eventos en los que no existe el deber formal de declarar el impuesto de alumbrado público no son aplicables las reglas del ET para los procedimientos de aforo o revisión, pues «no se dan los supuestos fácticos sobre los que estos se erigen (i.e. dejar de declarar o efectuar una declaración inexacta)<sup>19</sup>».

Así las cosas, en el *sub examine* no se requería de la expedición del emplazamiento para declarar, como lo sostuvo la parte actora, porque los actos acusados no son una liquidación de aforo.

Para la Sala, las resoluciones sometidas a control de legalidad, corresponden a «*simples liquidaciones tributarias expedidas en actuaciones administrativas iniciadas de oficio, por lo cual debe expedirse al contribuyente un requerimiento previo que le permita controvertir las normas en que se fundamenta la liquidación del tributo, las condiciones en que fue liquidado y las pruebas que respaldan que el destinatario de la liquidación se subsume en la normativa que le faculta al municipio a liquidarle y cobrarle el impuesto*»<sup>20</sup> y, es precisamente la ausencia de ese requerimiento o acto previo a la expedición de las liquidaciones demandadas, la que sustenta el cargo de nulidad propuesto por la demandante.

Pues bien, del contenido de los actos acusados y de los antecedentes administrativos, no se advierte que previo a estos se haya adelantado una actuación que le haya permitido a la contribuyente discutir aspectos tales como las normas que fundamentaron la decisión, su calidad de sujeto pasivo del impuesto de alumbrado público, la base de determinación y la tarifa aplicable respecto de los periodos objeto de cuestionamiento, lo que evidencia la vulneración de los derechos al debido proceso, defensa y contradicción de la parte actora, lo que es suficiente para declarar la nulidad de los actos demandados. Se reitera que, para garantizar los citados derechos, en casos como el presente, no es suficiente la interposición del recurso de reconsideración<sup>21</sup>.

Por lo expuesto, se confirmará la sentencia apelada, en cuanto anuló los actos demandados, pero por las razones expuestas en esta providencia, relevándose la Sala del estudio de los demás cargos de ilegalidad propuestos en la demanda.

<sup>18</sup> Los artículos 499 del Acuerdo 009 de 2009 y 437 del Acuerdo 012 de 2013 indican los tributos municipales en los que se deberá presentar declaración, listado que no incluye el impuesto de alumbrado público.

<sup>19</sup> Sentencias del 7 de abril de 2022, Exp. 25725, CP. Milton Cháves García, del 10 de abril de 2019, Exp. 22336, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez, reiterada en el fallo del 11 de noviembre de 2021, Exp. 25040, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>20</sup> Sentencia del 23 de febrero de 2017, Exp. 21735, demandante: C.I. PRODECO S.A., demandado: municipio de Becerril, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Reiterada en la sentencia del 25 de febrero de 2021, Exp. 24725, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>21</sup> Cfr. la sentencia del 9 de julio de 2021, Exp. 23956, CP. Milton Chaves García.



De conformidad con lo previsto en los numerales 1 y 8 del artículo 365 del CGP<sup>22</sup>, aplicable por remisión expresa del artículo 188 del CPACA<sup>23</sup>, y teniendo en cuenta el criterio de la Sala, no se condenará en costas *-gastos del proceso y agencias en derecho-*, toda vez que no está probada su causación.

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

## FALLA

**1.- CONFIRMAR** la sentencia del 25 de abril de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, por las razones expuestas en esta providencia.

**2.-** Sin condena en costas.

**3.-** Reconocer personería a la abogada Irma Andrea Ramírez Castañeda, representante legal de EB Legal, para actuar como apoderada de la parte demandante, en los términos del poder conferido que obra en el índice 13 en Samai.

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

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

*(Firmado electrónicamente)*

**WILSON RAMOS GIRÓN**  
Presidente

*(Firmado electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

*(Firmado electrónicamente)*

**LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO**

<sup>22</sup> Código General del Proceso «Art. 365. *Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.*».

<sup>23</sup> «Art. 188. *Condena en costas. Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil.*».