

**CONCEPTO 25652 DE 3 DE SEPTIEMBRE DE 2015**  
**DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

Bogotá, D.C.

Ref.: Radicado 009194 del 06/03/2015

Tema Impuesto sobre las ventas

Descriptor Servicios excluidos - alumbrado público

Fuentes Formales Estatuto Tributario, artículo 476; Ley 142 de 1994, artículos 1 y 14; Decreto 2424 de 2006, artículos 2, 3 y 4; Decreto 087 de 2010 de la Alcaldía Mayor de Bogotá; Resoluciones 043 de 1995, artículos 1 y 2 y 099 de 1997 de la Comisión de Regulación de Energía y Gas - CREG.

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008, es función de ésta Dirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarlas en lo de competencia de la Entidad, ámbito dentro del cual será atendida su petición.

A través del escrito de la referencia, solicita aclarar el alcance del Oficio 000270 de 23 de febrero de 2015 emitido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina.

Para efectos de lo anterior, en primer término dando alcance a la solicitud de concepto radicada con el No. 070983 de diciembre de 2014, enuncia dentro de los antecedentes regulatorios del servicio de alumbrado público la Resolución 043 de 1995, expedida por la CREG, en la que se define el servicio de alumbrado público en los siguientes términos:

“Artículo 1.

Definiciones.

Para efectos de la presente resolución se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:

Servicio de alumbrado público. Es el servicio público consistente en la iluminación de las vías públicas, parques públicos, y demás espacios de libre circulación que no se encuentren a cargo de ninguna persona natural o jurídica de derecho privado o público, diferente del municipio, con el objeto de proporcionar la visibilidad adecuada para el normal

desarrollo de las actividades tanto vehiculares como peatonales. También se incluirán los sistemas de semaforización y relojes electrónicos instalados por el municipio. Por vías públicas se entienden los senderos peatonales y públicos, calles y avenidas de tránsito vehicular”.

En el artículo 2 de la citada Resolución, la CREG indicó:

**“Artículo 2. RESPONSABILIDAD EN LAS ETAPAS DE PRESTACIÓN DEL SERVICIO DE ALUMBRADO PÚBLICO. Es competencia del municipio prestar el servicio de alumbrado público dentro del perímetro urbano y el área rural comprendidos en su jurisdicción.**

**El municipio es responsable** del mantenimiento de los postes, redes, transformadores exclusivos para alumbrado público, luminarias y demás elementos destinados para la prestación del servicio de alumbrado público en los términos que se señalen en el convenio o contrato respectivo, **para lo cual se tendrá en cuenta la propiedad de las redes y demás elementos destinados al servicio...**

**...También le corresponde al municipio desarrollar la expansión de su sistema de alumbrado público,** sin perjuicio de las obligaciones que señalen las normas urbanísticas o de planeación municipal a quienes acometan proyectos de desarrollo urbano.

**El suministro de la energía eléctrica** para el servicio de alumbrado público es responsabilidad de la empresa distribuidora o comercializadora con quien el municipio acuerde el suministro, mediante convenios o contratos celebrados con tal finalidad. Las características técnicas de la prestación del servicio se sujetarán a lo establecido en los Códigos de Distribución y de Redes.

**El municipio podrá realizar el mantenimiento** y la expansión por su propia cuenta o mediante convenio o contrato celebrado con la misma empresa de servicios públicos que le suministre la energía eléctrica o con cualquier otra persona natural o jurídica que acredite idoneidad y experiencia en la realización de dichas labores. En todo caso, dichas actividades se cumplirán con sujeción a la normalización técnica aplicable”. (Resaltado por el consultante).

Manifiesta el peticionario que el Decreto 2424 de 2006 establece que la responsabilidad en la prestación del servicio de alumbrado público reposa en cabeza de los municipios o distritos y siendo el municipio el responsable de la prestación de este servicio, puede entregarlo en

concesión a un tercero o prestarlo directamente.

Señala que en cualquiera de los dos casos es necesario que el municipio o el concesionario cuente con los elementos que de acuerdo con la regulación son necesarios para prestar el servicio de alumbrado público, estos son:

- Contar con la infraestructura necesaria (propia o arrendada)
- Velar por la expansión del sistema de alumbrado público
- Suministrar la energía eléctrica y
- Realizar la operación y mantenimiento del sistema de alumbrado público.

Informa que en el caso consultado no se optó por el modelo de concesión para la prestación del servicio de alumbrado público, el Distrito responsable y encargado de la prestación del mismo, al no ser propietario de los elementos necesarios para la prestación del servicio, los adquirió de terceros contratando para el efecto con CODENSA lo siguiente:

El uso de la infraestructura de uso exclusivo para la prestación del servicio de alumbrado público (postes, transformadores, luminarias, e.t.c...), infraestructura de propiedad de Codensa.

El suministro de energía.

El mantenimiento y operación del sistema.

Considera que teniendo en cuenta la naturaleza de cada una de estas actividades, el uso de la infraestructura a través de un contrato de arrendamiento o cualquier otra figura por tratarse de un servicio, está gravado con el impuesto sobre las ventas IVA; el suministro de energía está excluido del IVA según lo dispuesto en el artículo 424 del Estatuto Tributario y el mantenimiento y operación del sistema, por tratarse de un servicio, también está gravado con IVA.

Partiendo de los anteriores supuestos, pregunta si al no existir contrato de concesión cada servicio es independiente y se le debe dar el tratamiento fiscal de acuerdo con su naturaleza, o debe entenderse que estas actividades por ser inherentes a la prestación del servicio de alumbrado público se encuentran excluidas del IVA.

Frente a la solicitud de aclaración del Oficio 000270 de febrero de 2015 (Radicado externo 005845 de 25 de febrero de 2015 y citando algunos de sus apartes manifiesta que si la venta o alquiler de elementos que no son inherentes al servicio está gravada con IVA, se debe entender que la venta o alquiler de elementos que si sean inherentes al servicio están excluidos del IVA.

Finalmente, plantea los siguientes interrogantes:

"... ya que el alquiler de la infraestructura exclusiva para la prestación del servicio de alumbrado público (postes, transformadores, luminarias, etc.) es inherente al servicio, pues sin la infraestructura no hay servicio, puede concluirse que el alquiler de estos bienes está excluido del IVA?

La consecuencia fiscal frente al IVA es diferente si un tercero suministra al municipio todas las actividades necesarias para la prestación del servicio de alumbrado público (suministro de energía, alquiler de infraestructura, operación y mantenimiento del sistema) o si el tercero simplemente arrienda toda o parte de la infraestructura necesaria para la prestación del servicio?".

Al respecto, este despacho se permite hacer las siguientes consideraciones.

En materia del impuesto sobre las ventas por regla general, toda prestación de servicios en el territorio nacional se encuentra gravada con el impuesto sobre las ventas, y únicamente se hallan excluidos los expresamente señalados en la ley.

El artículo 476 del Estatuto Tributario, exceptúa del impuesto al valor agregado - IVA, entre otros, los siguientes servicios

"ARTICULO 476. SERVICIOS EXCLUIDOS DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS. <Artículo modificado por el artículo 48 de la Ley 488 de 1998. El nuevo texto es el siguiente:> Se exceptúan del impuesto los siguientes servicios:

... 4. <Numeral modificado por el artículo 50 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguientes Los servicios públicos de energía, acueducto y alcantarillado, aseo público, recolección de basuras y gas domiciliario, ya sea conducido por tubería o distribuido en cilindros...". (Subrayado fuera de texto).

El servicio de alumbrado público ha sido entendido como consubstancial al servicio público domiciliario de energía eléctrica, calificado de esta manera por la Honorable Corte Constitucional en la Sentencia C - 035 de 2003, el primero es una especie del segundo, razón por la que la doctrina de esta Entidad ha considerado que al servicio de alumbrado público le es aplicable la exclusión del impuesto sobre las ventas prevista en el numeral 4 del artículo 476 del Estatuto Tributario.

El Decreto 2424 de 2006 "Por el cual se regula la prestación del servicio de alumbrado público" define en su artículo 2 este servicio y las actividades que comprende en los siguientes términos:

"ARTÍCULO 2. DEFINICIÓN SERVICIO DE ALUMBRADO PÚBLICO. Es 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...".

El artículo 3 del mencionado Decreto, señala lo que comprende el sistema de alumbrado público así:

"ARTÍCULO 3. SISTEMA DE ALUMBRADO PÚBLICO. Comprende el conjunto de luminarias, redes, transformadores de uso exclusivo y en general, todos los equipos necesarios para la prestación del servicio de alumbrado público, que no formen parte del sistema de distribución".

El artículo 4 del mismo cuerpo normativo a su vez prevé a cargo de quien está la responsabilidad de la prestación del servicio de alumbrado público al señalar:

"ARTÍCULO 4. PRESTACIÓN DEL SERVICIO. Los municipios o distritos son los responsables de la prestación del servicio de alumbrado público. El municipio o distrito lo podrá prestar directa o indirectamente, a través de empresas de servicios públicos domiciliarios u otros prestadores del servicio de alumbrado público".

La Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina de esta Dirección, en el Oficio 005845 de 25 de febrero de 2015 cuya aclaración se solicita en esta oportunidad, al responder la consulta referida a "Si el servicio de alumbrado público del Distrito Capital y las actividades necesarias para

prestarlo, están excluidos del impuesto sobre las ventas, acorde con el numeral 4 del artículo 476 del Estatuto Tributario”, manifestó:

la ley 142 de 1994 define lo que se entiende por servicio público así como las actividades complementarias y el ámbito de aplicación:

*"ARTÍCULO 1. ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LA LEY. Esta Ley se aplica a los servicios públicos domiciliarios de acueducto, alcantarillado, aseo, energía eléctrica, distribución de gas combustible,...); a las actividades que realicen las personas prestadoras de servicios públicos de que trata el artículo 15 de la presente Ley, y a las actividades complementarias definidas en el Capítulo II del presente título y a los otros servicios previstos en normas especiales de esta Ley".*

*"ARTÍCULO 14. DEFINICIONES. Para interpretar y aplicar esta Ley se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:*

*(...).*

*14.2. ACTIVIDAD COMPLEMENTARIA DE UN SERVICIO PÚBLICO. Son las actividades a que también se aplica esta Ley, según la precisión que se hace adelante, al definir cada servicio público. Cuando en esta Ley se mencionen los servicios públicos, sin hacer precisión especial, se entienden incluidas tales actividades. (...)"*

El Concepto Unificado del Impuesto sobre las Ventas N 001 de 2003 precisa que el servicio de energía y sus actividades complementarias, definidas en los términos de la Ley 142 de 1994, se encuentran excluidos del impuesto sobre las ventas, de conformidad con el numeral 4 del artículo 476 del Estatuto Tributario.

Entonces, ha sido concordante la legislación tributaria con Ley 142 de 1994 y en tal sentido se ha tenido claro que las actividades complementarias de generación, comercialización, de transformación, interconexión y transmisión, también se encuentran excluidas del IVA, dado que en efecto con ellas se logra la efectiva prestación del servicio y sin las cuales este no podría concretarse. No obstante lo anterior, debe recordarse, que la exclusión no opera de plano para todos los bienes que puedan utilizarse con ocasión o por la prestación del servicio, así lo expresó por parte de esta Oficina mediante Oficio 007266 de febrero 1 de 2007, en donde en unos apartes señaló:

"...La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios en Concepto No. 273 de 2005 expresó que las Empresas de Servicios Públicos

pueden desarrollar otras actividades que no se refieran al suministro de servicios públicos, aludiendo de manera específica a la venta de medidores y sobre la medición indicó que en consideración a la naturaleza del servicio, es la cuantificación de los consumos en un periodo determinado, a través de diferentes unidades de medida dependiendo del servicio de que se trate.

En consecuencia el arrendamiento de medidores al igual que la venta no corresponde a ninguno de los servicios o actividades que la Ley 142 del 1994, ha considerado como servicio público domiciliario de energía eléctrica y por lo tanto su venta o arrendamiento se encuentra gravada con el impuesto sobre las ventas..."

Ahora bien, al margen de que el concepto previamente transcrito se refiera a los medidores y estos se utilicen o no actualmente, lo que se resalta de él es la referencia específica que hace a que su arrendamiento y su venta al no corresponder a ninguno de los servicios o actividades que la Ley 142 de 1994 ha considerado como servicio público de energía eléctrica, tanto su venta como su arrendamiento se encuentran gravados con el impuesto sobre las ventas.

En el mismo Oficio 005845 de 25 de febrero de 2015, se citaron los siguientes apartes de la Sentencia C-035 de enero 30 de 2003 proferida por la H. Corte Constitucional:

"(...)

En efecto, mientras que en el servicio público de energía eléctrica ésta llega al domicilio, en el alumbrado público tiene como destino final las vías y espacios públicos del municipio. Sin embargo, para que ambos efectos se produzcan no sólo son igualmente necesarias sino que se ejecutan y comparten las mismas actividades de generación, transmisión, interconexión y distribución de energía.

... De este modo, es claro que el alumbrado público constituye un servicio consubstancial al servicio público domiciliario de energía eléctrica, convirtiéndose así en especie de este último. No en vano se denomina servicio de energía eléctrica **con destino** al alumbrado público, sin perjuicio de las marcadas diferencias entre uno y otro, especialmente en relación con los usuarios y las figuras contractuales a través de las cuales se prestan ambos servicios públicos".

*Adicionalmente, considera la Sala que es importante aclarar que no comparte la posición de la entidad demandada cuando afirma que las*

*normas de la Ley 142 de 1994 no son aplicables al pago del impuesto por el servicio de alumbrado público. Sobre este tema la CREG ha afirmado lo siguiente:*

*'Es conveniente que tenga claridad en cuanto a que las leyes 142 y 143 de 1994 no hacen mención explícita al servicio de alumbrado público, sin embargo, estas dos leyes, y en particular la ley 143, especial y posterior para el sector eléctrico, sujeta a sus mandatos todas y cada una de las actividades que componen el sector eléctrico.*

*'Por otra parte, la reglamentación expedida por la CREG, contenida en las Resoluciones 043 de 1995, 043 y 089 de 1996 y 076 de 1997, busca que las empresas prestadoras del servicio público de electricidad, se adecúen a las leyes 143 y 142 de 1994 en la prestación del servicio de alumbrado público. Comisión de Regulación de Energía y Gas, Concepto CREG-2778 del 25 de mayo de 1999.*

...En este contexto, tomando en consideración el análisis Constitucional que lleva a concluir que el servicio de alumbrado público es una especie del servicio de energía eléctrica y que es consustancial a este, es admisible para este Despacho considerar que al servicio de alumbrado público le es aplicable la exclusión del impuesto sobre las ventas prevista en el numeral 4 del artículo 476 del Estatuto Tributario, Así mismo es de resaltar que de manera individual la venta de energía eléctrica, también esta sera excluida.

Al compartir elementos con el servicio de energía eléctrica, puede afirmarse igualmente que la exclusión aplica de la misma manera para *las actividades complementarias generación, de comercialización, de transformación, interconexión y transmisión, señaladas en la ley 142 de 1994.*

No obstante, dada la expresa previsión legal y considerando que las exclusiones en materia tributaria son taxativas y deben aplicarse de manera restrictiva, es necesario afirmar que la venta o alquiler de otros elementos que no son inherentes al suministro del servicio público de energía eléctrica no se encuentran excluidas del impuesto sobre las ventas, en los términos antes señalados....”.

Partiendo de lo esbozado por parte de esta doctrina procede este despacho a analizar el contenido total de la sentencia C -035 de 2003 proferida por la Corte Constitucional en donde es preciso señalar en primera instancia que el argumento expuesto por parte del alto tribunal, proviene del análisis que realiza del servicio de alumbrado público y la



conexidad que este último tiene con el servicio público de energía eléctrica a efectos del análisis de constitucionalidad desde la perspectiva del principio de unidad de materia.

Es dentro de este contexto que la corte señala que el servicio público de alumbrado público es consustancial al servicio de energía domiciliaria, a efectos de determinar la conexidad de aquel servicio con la materia que se estaba regulando por parte de la Ley 689 de 2001, la cual modifica en parte el régimen de la Ley 142 de 1994.

Más sin embargo, en concepto de esta dirección no se puede perder de vista dos hechos, el discernimiento presentado por la Corte en relación a la naturaleza del servicio de alumbrado público, y el alcance de la exclusión prevista en el numeral 4 del artículo 476 del Estatuto Tributario, los cuales a continuación se proceden a analizar.

Como primera medida la Corte Constitucional señala en la citada sentencia C-035 de 2003 la definición de servicio público domiciliario y el alcance del servicio de alumbrado público, para renglón seguido concluir que este último no hace parte del régimen de servicios públicos domiciliarios, esbozando para ello la siguiente argumentación:

(...) Ciertamente es que la ley 142 de 1994 no estableció las notas distintivas o atributos de los servicios públicos considerados *domiciliarios*, por lo que ha sido la jurisprudencia la encargada de desarrollar tales criterios. En efecto, la citada ley se limitó a estipular taxativamente cuáles servicios se engloban en dicha categoría, así como sus actividades complementarias, puntualizando que:

*Art. 1: Esta Ley se aplica a los servicios públicos domiciliarios de acueducto, alcantarillado, aseo, energía eléctrica, distribución de gas combustible, telefonía pública básica conmutada y la telefonía local móvil en el sector rural; a las actividades que realicen las personas prestadoras de servicios públicos de que trata el artículo 15 de la presente Ley, y a las actividades complementarias definidas en el Capítulo II del presente título y a los otros servicios previstos en normas especiales de esta Ley."*

Así pues, en el entendido de que la taxatividad fue el criterio fijado por el legislador para determinar la calificación de servicio público domiciliario, resulta indudable que el alumbrado público se encuentra excluido de dicho catálogo. En otras palabras: el alumbrado público no es un servicio público domiciliario.

Con todo, tal conclusión no encuentra su fundamento solamente en el criterio formal expuesto, consistente en la preterición que de él hace el artículo 1 de la ley 142 de 1994, sino también, en el hecho de que el alumbrado público presenta características ajenas al ámbito de los servicios públicos domiciliarios, especialmente si se atiende la destinación del mismo, dado que, mientras que estos últimos llegan al usuario mediante un sistema de redes físicas o humanas con puntos terminales en las viviendas y sitios de trabajo, por su parte el servicio de alumbrado público se presta con el objeto de proporcionar la iluminación en lugares tales como "las vías públicas, parques públicos, y demás espacios de libre circulación que no se encuentran a cargo de ninguna persona natural o jurídica de derecho privado o público, diferente del municipio, con el objeto de proporcionar la visibilidad adecuada para el normal desarrollo de las actividades tanto vehiculares como peatonales incluidos también los sistemas de semaforización y relojes electrónicos instalados por el municipio, de conformidad con la Resolución 043 de 1995 emanada de la Comisión de Regulación de Energía y Gas - CREG. (...)

Resulta claro con esta argumentación que para la Corte es lo suficientemente claro que el servicio de alumbrado público no se encuentra dentro del marco de los denominados servicios públicos domiciliarios.

Ahora bien, desde el punto de vista fiscal no se puede perder de vista que la exclusión prevista en el numeral 4 del artículo 476 del Estatuto Tributario tiene un ámbito de regulación especial, la cual es establecer una exclusión a la prestación de servicios públicos domiciliarios, situación esta que ha sido reconocida en sin número de pronunciamientos expedidos por parte de esta Dirección de Gestión jurídica, entre los cuales el concepto unificado del Impuesto sobre las Ventas resulta ser el más relevante:

"El numeral 4 del artículo 476 del Estatuto Tributario exceptúa del impuesto sobre las ventas, algunos de los servicios públicos domiciliarios. Ha de entenderse que el beneficio opera exclusivamente en relación con los de energía, acueducto y alcantarillado, aseo público, recolección de basuras y gas domiciliario, lo mismo que respecto de las actividades complementaria

Para los efectos de la exclusión, es indispensable tener en cuenta lo dispuesto por la Ley 142 de 1994, que precisa en su artículo 1: "Esta ley se aplica a los servicios públicos domiciliarios de acueducto, alcantarillado, aseo, energía eléctrica, distribución de gas combustible,

telefonía pública básica conmutada y la telefonía local móvil en el sector rural: a las actividades que realicen las personas prestadoras de servicios públicos de que trata el artículo 15 de la presente ley, y las actividades complementarias definidas en el capítulo 11 del presente título y a los otros servicios previstos en normas especiales de esta ley".

Así las cosas para esta Dirección resulta claro que la exclusión de que trata el numeral 4 del artículo 476 del Estatuto Tributario, se restringe de manera exclusiva a la prestación de servicios públicos domiciliarios y para su correcta interpretación se hace necesario acudir a lo previsto por la Ley 142 de 1994.

Por consiguiente, en el caso objeto de análisis considera este despacho que:

1. El servicio de alumbrado público tal y como lo expresa la Corte Constitucional NO es un servicio público domiciliario.
2. La exclusión de que trata el numeral 4 del artículo 476 del Estatuto Tributario, recae de manera exclusiva a los servicios públicos domiciliarios.
3. En consecuencia el servicio de alumbrado público no esta dentro del marco de exclusión señalado en el artículo 476 del Estatuto Tributario Nacional-

En este sentido, se revoca el Oficio 005845 de febrero 25 de 2015 (radicado interno 000270 de 2015) emitido por la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina de esta Dirección y de manera cordial le informamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios ha publicado en su página de Internet [www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co), <http://www.dian.gov.co> la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, a la cual se puede ingresar por el icono de "Normatividad" -"técnica"- dando click en el link "Doctrina" - "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

(Fdo.) DALILA ASTRID HERNÁNDEZ CORZO, Directora de Gestión Jurídica.