



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D. C., siete (07) de marzo de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 15001-23-33-000-2021-00646-01 (27984)
Demandante: Acerías Paz del Río S.A.
Demandado: Municipio de Nobsa

Temas: Impuesto de Alumbrado Público. 2015, 2016 y enero a junio del 2017.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la actora, contra la sentencia del 25 de mayo de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá, que resolvió (índice 25 del Samai del tribunal):

Primero. Negar las pretensiones de la demanda, por las razones expuestas.

Segundo. Sin condena en costas.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Mediante las liquidaciones oficiales nros. 2020-001, 2020-002 y 2020-03, del 05 de marzo de 2020, el demandado determinó a cargo de la demandante, en su calidad de sujeto pasivo, el impuesto de alumbrado público por los doce períodos de los años 2015 y 2016, y los seis primeros períodos del 2017, en vista de que la empresa comercializadora de la energía eléctrica, como sustituta del tributo, no recaudó el impuesto a la demandante, de ahí que el municipio considerara que la contribuyente debía ser quien satisficiera la cuota tributaria (índice 13 del Samai del tribunal). Estas decisiones fueron confirmadas en la Resolución nro. 2021-005, del 19 de abril de 2021 (*ibidem*).

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (índice 3 del Samai del tribunal):

Primera. Que se declare la nulidad de los actos administrativos, que se relacionan a continuación:

- (i) La Liquidación Oficial nro. 2020-001, del 05 de marzo de 2020, por medio de la cual, la [la entidad demandada] determinó en cabeza de Acerías Paz del Río S.A. el impuesto de alumbrado público por los períodos gravables enero a diciembre de 2015.



- (ii) La Liquidación Oficial nro. 2020-002, del 05 de marzo de 2020, por medio de la cual, la Secretaría de Hacienda del Municipio de Nobsa, Boyacá determinó en cabeza de Acerías Paz del Río S.A. el impuesto de alumbrado público por los períodos gravables enero a diciembre de 2016.
- (iii) La Liquidación Oficial nro. 2020-003, del 05 de marzo de 2020, por medio de la cual, la [entidad demandada] determinó en cabeza de Acerías Paz del Río S.A. el impuesto de alumbrado público por los períodos gravables enero a junio de 2017.
- (iv) La Resolución nro. 2021-005, del 19 de abril de 2021, por medio de la cual la [entidad demandada] resolvió el recurso de reconsideración, confirmando las resoluciones antes mencionadas.

Segunda. Que, como consecuencia de lo anterior, se restablezca en su derecho a la parte actora, cesando el proceso de determinación del impuesto de alumbrado público en la jurisdicción del municipio [demandado] en contra de Acerías Paz del Río S.A. por los períodos de enero a diciembre de 2015 y 2016 y enero a junio de 2017.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 6, 13, 29, 83, 95.9 de la Constitución; 365, 370, 372, 565, 578, 732 y 734 del ET (Estatuto Tributario); 13 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012); 430 y 432 del Acuerdo 016 de 2014, bajo el siguiente concepto de violación (índice 3 del Samai del tribunal):

La actora planteó que su contraparte infringió los principios de confianza legítima, buena fe y seguridad jurídica, así como el debido proceso en su componente del respeto por las formas propias de cada procedimiento, el cual es de obligatorio cumplimiento, dado que la normativa procesal es de orden público. Lo anterior, debido a la autoridad inició una liquidación oficial de aforo que pretendió reclamar el pago del impuesto de alumbrado público, cuando tal actuación administrativa típicamente está dirigida a determinar si un obligado tributario es declarante de un tributo, pero tratándose del impuesto de alumbrado público este no fue previsto para ser autoliquidado por la contribuyente a los efectos de convalidar el procedimiento de aforo, pues ni siquiera se adoptó formulario de declaración. Adicionalmente, expuso que le competía al agente retenedor del aludido impuesto el recaudo y traslado de la cuota tributaria al fisco, de tal forma que el procedimiento tramitado no debió ser en su contra, en la medida en que ello vulneraba el ordenamiento jurídico que le encomendaba a la autoridad obtener el cumplimiento de la obligación tributaria en el comercializador de la energía eléctrica, a quien designó para hacer el recaudo del impuesto vía retención.

En ampliación de ese argumento, señaló presuntas contradicciones del demandado al reconocer en sus actos que el agente retenedor es responsable solidario ante el incumplimiento del recaudo del tributo; no obstante de lo cual, concluyó la entidad que el sujeto pasivo económico era quien debía sufragar el tributo porque incluso si lo hiciera el agente retenedor, este podía repetir contra el contribuyente (sustituido). Sobre el particular, indicó que la norma local taxativamente incorporó un esquema en el que, entre otros, el comercializador de energía eléctrica es el agente de retención quien debe recaudar el impuesto de alumbrado público y responde directamente ante la autoridad tributaria (artículos 117 del Acuerdo 016 de 2014 y 132 del Acuerdo 020 de 2016); aspecto de la responsabilidad del agente retenedor que estimó concordante con lo regulado en el artículo 370 del ET nacional y con la jurisprudencia que es precedente en la materia¹, la cual enfatizó que las sanciones por el incumplimiento de los deberes de dicho agente son exclusivamente a su cargo.

¹ Sentencia del 09 de mayo de 2013, exp. 19022, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia.



Aclaró que no le era aplicable el artículo 372 del ET a los efectos de endilgársele una responsabilidad solidaria con el agente retenedor, pues ella no era vinculada económica de la respectiva empresa que funge como sustituta y tampoco resultaba acertado el planteamiento del demandado al aducir que ella era responsable solidaria consigo misma por el pago del impuesto.

En definitiva, el sujeto obligado a cumplir con el recaudo del tributo y su traslado es el agente retenedor y no ella como sujeto pasivo en la obligación tributaria y, adicionalmente, eran infundados los argumentos de economía procesal que adujo la autoridad para justificar el procedimiento que contra ella se adelantó para ahorrarle al agente retenedor las acciones de reembolso que tendría que hacer en caso de satisfacer la deuda, pues ello desconoce el esquema de la relación jurídico-tributaria que el demandado prescribió al regular el impuesto de alumbrado público, así como el principio de legalidad e, igualmente, lo cierto fue que el municipio inició actuaciones contra el agente retenedor al mismo tiempo que profirió el procedimiento en su contra.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (índice 13 del Samai del tribunal). En lo atinente al procedimiento empleado, expresó que, en prevalencia del derecho sustantivo, la actuación de aforo sería analógicamente la más compatible para adelantar la determinación de un tributo que no se autoliquida, siempre que se garantice el debido proceso, dado que su norma local no reguló el recaudo directo del tributo contra el contribuyente. Con todo, en vista de que ella conserva las potestades para determinar el tributo de los sujetos pasivos cuando estos no lo autoliquidan, acogió la jurisprudencia que autoriza emitir liquidaciones de determinación con el cumplimiento del requisito de emitir un acto previo que en el *sub judice* fue expedido y que no estaba dirigido a que la actora declarara, sino a que cumpliera con el pago del impuesto; por consiguiente, las eventuales imprecisiones en la nominación de los actos proferidos (*v.g.* emplazamiento previo y liquidación oficial) no derivan en una violación del debido proceso ni de los principios de legalidad, confianza legítima y seguridad jurídica, porque no se trató de un procedimiento de aforo.

Sostuvo que los artículos 365, 370 y 372 del ET, referidos al régimen de retención en la fuente, son de raigambre exclusivo del impuesto sobre la renta e, incluso, respecto del último su aplicación eventualmente procedería, pero en caso de que la retención practicada no se girara a la Administración, lo cual no ocurrió en el *sub lite*. Por ello, expresó que mientras la retención obedece a un sistema de recaudo, esta no prima sobre la obligación sustancial que recae en el sujeto pasivo; esto es, la actora como usuaria industrial que consume la energía eléctrica y quien tendrá que asumir el tributo porque es quien tiene una responsabilidad directa y no solidaria.

Respecto del expediente 25637 (sentencia del 10 de febrero de 2022 CP: Julio Roberto Piza)², en el que esta corporación encontró configurado el silencio administrativo positivo por la notificación tardía del acto que resolvió un recurso en una actuación administrativa emitida contra la misma empresa comercializadora -agente retenedora- del *sub lite*, adujo que como se apreciaba de ese juicio hizo las gestiones para obtener el pago del tributo por parte del agente retenedor, pero que esa decisión impidió reclamar el cumplimiento de las obligaciones a cargo del agente y, bajo un entendimiento descontextualizado de aquel debate, sostuvo que el Consejo de Estado dictaminó en esa sentencia la anulación ante la falta de suscripción de convenio o contrato de recaudo entre la empresa

² Hace referencia al proceso con radicación 15001-23-33-000-2018-00292-01 que obedece al expediente 25637.

comercializadora y el municipio. A partir de ello, consideró que la señalada decisión judicial libró al agente retenedor del deber de retener y esto refuerza el hecho de que debió dirigir la actuación de determinación contra la contribuyente demandante.

Precisó que, dado que la censura de la demandante no recayó sobre la obligación sustancial del tributo, sino sobre el procedimiento aplicable, tras su resolución favorable tendría que reconocerse la legalidad de los actos debatidos. Finalmente, advirtió que en los actos demandados se le indicó a la actora que se le podía autorizar la presentación de una declaración sin la obligación de diligenciar un formulario oficial que no haya sido adoptado, tal como lo indicaba el parágrafo del artículo 336 del Acuerdo 016 de 2014 y el artículo 486 del Acuerdo 020 de 2016, pues lo cierto fue que se contaba con los elementos sustantivos del tributo para poder determinarlo.

Sentencia apelada³

El tribunal negó las pretensiones (índice 25 del Samai del tribunal). Consideró que no se vulneraron los principios de legalidad, confianza legítima y buena fe, en tanto que la Administración se ciñó a las regulaciones territoriales del impuesto de alumbrado público y constató la sujeción pasiva de la actora al tener una planta industrial en el municipio por lo que debió declarar y pagar el impuesto. Si bien en la normativa local del municipio se dispuso para ese tributo el mecanismo de recaudo mediante la retención en la fuente que hicieran las empresas comercializadoras y los distribuidores de energía eléctrica, sin que mediase un contrato de por medio, también era cierto que la jurisprudencia⁴ identificó como obligatorio la suscripción de contrato con el agente a los efectos de imponerle esa gestión de recaudo y, ante el incumplimiento de convenio, la demandada no podía reclamarle el tributo al agente, sino al sujeto pasivo. Además, no era predicable una responsabilidad solidaria del agente retenedor porque no hubo convenio con la autoridad.

Indicó que, pese a que no existía norma expresa en el estatuto local que señalara la determinación del tributo en un procedimiento directo contra la contribuyente, sino que su recaudo era por medio de la retención practicada por un tercero; estimó que el municipio al adoptar las etapas del procedimiento de aforo le garantizó a la actora el debido proceso, contradicción y defensa, aunque no fuese ese el procedimiento aplicable y, en todo caso, valoró que en los procedimientos adelantados no se impusieron multas por no declarar como lo prescribe el aforo y orientó a la actora a no autoimponerse sanción por extemporaneidad en caso de haber atendido los emplazamientos previos. No impuso condena en costas, bajo el planteamiento de que se trató de una controversia justificada legalmente y «*de puro derecho*».

Recurso de apelación⁵

La demandante apeló la decisión del tribunal (índice 31 del Samai del tribunal). A su juicio, el *a quo* vulneró los principios de buena fe y confianza legítima al considerar que debió pagar el impuesto de alumbrado público, pues argumentó que fue la misma entidad demandada quien dispuso en su normativa local aplicable que el responsable del recaudo era el agente retenedor; no obstante, como deliberadamente el municipio desconoció la

³ Uno de los magistrados que integró la Sala de decisión salvó voto, en el sentido de considerar que no era clara la controversia, dada la falta de identidad de causa de los actos acusados, por cuanto se gestaron en diferentes expedientes administrativos y también consideró que el cargo que debió atenderse era el de falta de competencia que hubiese llevado a la prosperidad de las pretensiones.

⁴ Sentencias del 12 de agosto de 2014 (exp. 20303, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez) y del 04 de abril de 2019, (exp. 22956, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

⁵ La parte apelante, en memorial del 20 de septiembre de 2023, solicitó que se consideraran razones adicionales para revocar la providencia de primera instancia atendiendo a los juicios del salvamento de voto. No obstante, en el auto admisorio del recurso interpuesto, el despacho sustanciador estimó improcedente la ampliación del escrito de apelación (índices 4 y 6).



normativa y jurisprudencia que proscribían el esquema de agentes retenedores del impuesto sin que mediara convenio o contrato con la respectiva empresa distribuidora o comercializadora de energía eléctrica, este hecho era imputable a la autoridad, y no por ello podía convalidarse el procedimiento de determinación que contra ella hizo el demandado.

Aseveró que el municipio en la contestación de la demanda reconoció que adoptó la retención en la fuente como un sistema de recaudo del tributo y no le impuso al sujeto pasivo la obligación de pagar directamente el tributo ni el deber de declarar y de acuerdo con esos postulados ella adecuó su conducta a lo legalmente establecido en observancia del principio de legalidad que le fue vulnerado. Por ello, normativamente el demandado reguló de forma incompleta las reglas del recaudo del impuesto y estaría en imposibilidad el municipio de exigirlo al agente retenedor por la ausencia de contrato y porque tampoco previó un esquema en el que la satisfacción de la cuota tributaria la hiciera directamente el contribuyente sin intermediación. Por ello, consideró que la decisión del tribunal convalida la exigibilidad que del tributo se haría al sujeto pasivo, a pesar de que la propia norma local no estableció mecanismos de recaudo distintos a la retención en la fuente. Señaladamente, estimó que el tribunal debió distinguir la obligación sustancial de los deberes formales sin que el cumplimiento de estos últimos pueda imponerse en el caso debatido a quien sea el sujeto pasivo, ni siquiera bajo la fórmula del artículo 228 constitucional pues la fórmula de preponderancia de lo sustancial sobre lo formal disminuiría sus garantías de defensa e igualdad.

Por otro lado, precisó que, si bien el debate no gira en torno al derecho sustancial y derecho procedimental, pues ello llevaría a justificar que en todos los casos, sin importar la ineptitud de la Administración para desplegar las actuaciones de recaudo del tributo, se deba realizar el pago por parte del sujeto pasivo; en el caso controvertido el *a quo* erró al desestimar la nulidad de los actos pese a las irregularidades del procedimiento que adelantó la autoridad, pues la prescindencia del acatamiento de los procedimientos desconocería que ello significaría la vulneración del principio de igualdad ante la ley como lo sostiene la jurisprudencia constitucional. A su juicio, el *a quo* fue inconsistente al aceptar que no tenía la obligación legal de declarar el impuesto discutido, al propio tiempo que consideró legal el procedimiento de aforo, lo cual excusaba el actuar de la entidad demandada en prevalencia del recaudo del tributo, sobre las garantías procesales.

Pronunciamientos sobre el recurso

La entidad demandada y el ministerio público guardaron silencio (índice 13).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- En primera medida se resolverá el impedimento presentado (índice 16) por la consejera Myriam Stella Gutiérrez Argüello, en el que manifestó estar impedida para conocer del presente asunto en vista del vínculo de amistad íntima con la abogada de la parte demandante Elsy Alexandra López Rodríguez.

Como en reiteradas ocasiones lo ha indicado la Sala Plena de esta Corporación, las causales de impedimento, por ser taxativas y de aplicación restrictiva comportan una excepción al cumplimiento de la función jurisdiccional que le corresponde al juez, por lo tanto, están delimitadas por el legislador y no pueden extenderse o ampliarse a criterio

del juez o de las partes (Consejo de Estado. Sala Plena. Auto del 23 de septiembre de 2003. Proceso. 11001-03-15-000-2003-01060-01. M.P. Jesús María Lemos Bustamante). Por tanto, la Sala considera que, en el presente caso los hechos alegados configuran la causal de impedimento invocada por la consejera Myriam Stella Gutiérrez Argüello, por conforme al artículo 141.9 del CGP.

2- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos planteados por la demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que negó sus pretensiones. Por ende, corresponde determinar si en el esquema normativo del recaudo del impuesto de alumbrado público del ente demandado, la autoridad tendría potestades de gestión para determinarle el tributo directamente a la demandante y percibir de ella la cuota tributaria, en vez de haberla obtenido por el mecanismo de la retención en la fuente que le debió practicar el agente retenedor del tributo en la facturación del servicio público de energía eléctrica. Resultado del anterior planteamiento, se establecerá si el procedimiento administrativo adoptado por la demandada en los actos acusados se ajustó al aludido esquema que la normativa local previó para satisfacer la obligación sustancial del impuesto de alumbrado público de los doce periodos de los años 2015 y 2016 y los seis primeros meses del 2017.

Caso concreto

3- En esencia, la apelación de la actora contra la decisión del tribunal gravita principalmente en que la normativa del municipio previó que la satisfacción de la obligación sustancial se cumpliría mediante retención en la fuente, por lo que no existe un procedimiento de gestión que ajustado a ese esquema le permita al municipio determinar el tributo al contribuyente y que este sea quien lo satisfaga directamente. Por ello, reprochó que el *a quo* haya reconocido que la normativa del ente demandado fijó una relación jurídico tributaria para recaudar el impuesto de alumbrado público exclusivamente con el agente retenedor, que en su caso correspondió a la empresa comercializadora de energía eléctrica, quien debió practicarle retención en la fuente, pero no lo hizo ante la falta de suscripción de contrato con el municipio para realizar dicha gestión como lo ha indicado la jurisprudencia de la Sección Cuarta, de modo que las razones que le impiden a la demandada obtener la satisfacción de la obligación sustancial serían a ella imputables por una regulación incompleta. Sostuvo que esto vulneraba el principio de legalidad y desconocía que su conducta se adecuó a las disposiciones legales del municipio, por lo que esto violaba los principios de buena fe y confianza legítima.

Expuso que el demandado aceptó que su régimen jurídico no le impuso al sujeto pasivo el cumplimiento de la obligación sustancial del tributo ni el deber de declarar, pese a lo cual, el tribunal sin distinguir la obligación sustancial de los deberes formales y a partir del artículo 228 constitucional, consideró que el municipio, en prevalencia del derecho sustancial, de todas formas podía determinarle el tributo al sujeto pasivo del tributo, lo cual consideró una transgresión al esquema adoptado normativamente por el municipio para cumplirse con la obligación sustancial. Igualmente, adujo que el tribunal fue inconsistente al reconocer que ella no era declarante del tributo, pero al mismo tiempo convalidó el procedimiento de aforo empleado por el municipio para emitir los actos demandados, lo cual excusaba el actuar de la entidad demandada en prevalencia del recaudo del tributo, sobre las garantías procesales.

Por su parte, el demandado y el tribunal coincidieron en que se conservaban potestades para determinar el tributo a la contribuyente, pues es el sujeto pasivo del impuesto y aunque fuera cierto que el recaudo es mediante retención en la fuente por parte de la

empresa comercializadora, esta no lo hizo en los períodos investigados porque no hubo contrato con el municipio para hacer esa gestión. Así, el tribunal concluyó que las etapas del procedimiento de aforo que incorporó el municipio para emitir los actos sirvieron para respetar las garantías de defensa de la actora aunque ese procedimiento no fuera aplicable, además que no se le sancionó por no declarar y en el emplazamiento se indicó que era improcedente la auto imposición de la multa por extemporaneidad en caso de haberse presentado la declaración del tributo.

4- Como se aprecia, no es objeto de discusión la sujeción pasiva del impuesto de alumbrado público por parte de la demandante, como tampoco que el agente retenedor del tributo no le practicó retención del impuesto en la facturación emitida en los períodos sobre los cuales versan los actos demandados. Por ello, la discusión recae concretamente en establecer si bajo el esquema del cumplimiento de la obligación sustancial que adoptaron los acuerdos del municipio, la entidad demandada puede obtener la cuota tributaria directamente de la contribuyente y bajo qué procedimiento podría determinarse el tributo a cargo.

5- En aras de atender esa cuestión, la Sala destaca que el Acuerdo 016 de 2014 que rigió para el período del impuesto de alumbrado del año 2015, estableció que las empresas prestadoras del servicio público de energía eléctrica o aquellas que suministraran energía bajo cualquier modalidad a los consumidores o usuarios finales estarían obligadas a retener el valor del impuesto de alumbrado público incorporado en las respectivas facturas, por lo que esas empresas como agentes retenedoras del tributo debían declararlo y transferir el impuesto retenido en los formularios que adoptara la municipalidad, hasta el día quince del mes siguiente al período facturado.

De forma similar, los artículos 128 y 132 del Acuerdo 020 de 2016 establecieron que el sujeto pasivo del impuesto de alumbrado público del ente demandado lo constituiría el propietario o tenedor a cualquier título de propiedades destinadas a vivienda, comercio e industria, lotes urbanizados o no urbanizados de esa jurisdicción y, a tal fin, las empresas distribuidoras y comercializadoras de energía eléctrica constituirán agentes de retención y deberían facturar conjuntamente con el servicio de energía a sus usuarios el referido impuesto, sin necesidad de contrato. En cumplimiento de estas obligaciones atribuidas a las empresas comercializadoras -entre otras-, la norma (artículo 132 *ibidem*) encomendó que estarían obligadas a transferir la cuota tributaria recaudada de los contribuyentes, dentro de los quince días siguientes de cada bimestre y quienes no facturaran, recaudaran y declararan el tributo serían responsables ante el municipio por el pago del mismo, sin perjuicio de las sanciones aplicables.

Además, se estableció que la autoridad podía revisar las liquidaciones y el recaudo efectuado y, expresamente previó que del resultado de esos procedimientos adelantados contra el agente retenedor, este respondería *«por los dineros dejados de liquidar y recaudar y por la obligación de presentar las declaraciones respectivas en los plazos que señale la Secretaría de Hacienda»*.

5.1- Al tenor de dicha normativa, la Sala evidencia del ordenamiento jurídico del municipio demandado que se incorporó una regulación en la cual el cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación principal estuvieren a cargo de la distribuidora o comercializadora del servicio de energía eléctrica, quien por imposición de la normativa local cumple con el recaudo de la cuota tributaria a cargo de la contribuyente. Se trata entonces de un típico tributo con repercusión, en el cual el ordenamiento contempla un sujeto pasivo en calidad de contribuyente, en los términos en los que está formulada esa categoría en el artículo 2.º del Estatuto Tributario (*i.e.* quien realiza el

hecho generador del tributo); pero, por otra parte, también la norma señala un sujeto pasivo sobre el cual recae el cumplimiento de las obligaciones y deberes formales propios del tributo, que se posiciona en la relación jurídica tributaria «*en lugar del contribuyente*», para lo cual le detrae el tributo a través de un mecanismo de retención en la fuente por la totalidad del impuesto. Este viene ser quien jurídicamente actúa como sustituto del contribuyente.

5.2- De conformidad con el tratamiento de la ciencia jurídica-tributaria, dentro de la categoría de la sujeción pasiva, los sustitutos quienes, por mandato de la ley recaudan la cuota tributaria de los pagos o recursos que le administren al contribuyente, asumen la carga de denunciar la obligación tributaria causada y de ingresar al Tesoro el monto del impuesto. Por ende, supone siempre la realización de dos supuestos de hecho previstos legalmente: el hecho generador del tributo, realizado por el contribuyente sustituido y el presupuesto de hecho por el cual otro sujeto, el sustituto, queda obligado a cumplir la obligación tributaria que nació a cargo del contribuyente. Así, el sustituto es un deudor tributario que no ha realizado el hecho generador, pero su deuda no surge a consecuencia de que resulte fallido como deudor tributario el contribuyente, sino porque legalmente se le ha asignado esa función de colaboración con el cumplimiento oportuno de la obligación tributaria que se causa a cargo del contribuyente.

Ahora bien, el papel que cumple el sustituto no se agota en un supuesto de retención en la fuente, pues, aunque para garantizar la indemnidad patrimonial del sustituto respecto del tributo que le es ajeno, se apoya en el mecanismo de retención en la fuente que debe practicarle al sustituido cuando le efectúa pagos o le gestiona recursos asociados con el hecho generador del tributo, pero no por ello tendrá una asimilación plena con la retención en la fuente. En particular, por regla general, en los casos de retención (salvo que se trate de un supuesto de sustitución) no ocurre un desplazamiento del contribuyente de la obligación tributaria, pues este continúa vinculado ante el sujeto activo a presentar su autoliquidación y a ingresar el faltante de la cuota tributaria, entre otras obligaciones y deberes a cargo; en cambio, la sustitución se ocupará del cumplimiento de las subsiguientes prestaciones materiales luego de que el contribuyente realizó el hecho imponible, de ahí que los institutos de sustitución y retención sean mecanismos que pueden confluir, pero sin confundirse como formas de sujeción pasiva, pues el sustituto asume en un primer plano la responsabilidad sobre la deuda ante la Administración, sin anular el vínculo jurídico entre el contribuyente y la autoridad, porque quien realiza el hecho imponible en todo caso cumplirá la categoría tributaria de contribuyente y, tratándose del impuesto de alumbrado público, en este confluye la carga de satisfacer la cuota tributaria, solo que el cumplimiento de esta prestación ante la autoridad, por disposición normativa, junto con los deberes formales no estarán a su cargo, sino de un sustituto que le retendrá el monto total del impuesto, quedando liberado el contribuyente de toda carga distinta a la de soportar la retención en la fuente que le practicará el sustituto por la totalidad del tributo.

6- A partir de la anterior precisión, el sustituto será quien atenderá bajo la regulación aplicable los procedimientos previstos para trasladar el impuesto al municipio. En este sentido, los procedimientos que gobiernan el ET para la aplicación de los impuestos nacionales cuentan con un punto de partida específico desde el cual se estructura su diseño: la autoliquidación de los tributos por el obligado tributario; mientras que, por el contrario, en el ámbito territorial son varios los casos en los que no se les ha trasladado a los obligados tributarios la tarea de llevar a cabo la cuantificación inicial de la deuda, por lo cual es la propia autoridad territorial a quien le corresponde liquidar el valor de las deudas tributarias de las que es acreedora.

Como se evidencia desde la lectura del artículo 132 del Acuerdo 020 de 2016 al que anteriormente se hizo mención, el municipio demandado adoptó un sistema en el que el obligado tributario sustituto del impuesto es quien declara y le traslada la cuota tributaria recaudada del contribuyente, por lo que estamos en principio ante un tributo que es autoliquidado por el agente retenedor del tributo, a tal punto que la autoridad tendrá potestades para revisar los denuncios presentados o iniciar la actuación correspondiente de forma directa contra el sustituto del impuesto, sin que en esa relación jurídico tributaria quepa incluir a la contribuyente, pues como fue explicado hay un desplazamiento de dicho sujeto tributario ante el cumplimiento de las prestaciones que se deben acreditar ante el fisco.

En aras de asegurar que el sustituto pueda cumplir con las obligaciones a su cargo, la Administración deberá incorporar una regulación completa a fin de que el sujeto tributario sustituto cumpla las prestaciones a cargo, para lo cual, la Sección Cuarta ha tenido el criterio de que, al tenor de las leyes 142 y 143 de 1994 y la Resolución Creg 043 de 1995 y el Decreto 2424 de 2006, la imposición del recaudo del tributo a cargo de las empresas de servicios públicos domiciliarios (comercializadoras-distribuidoras), exigirá la celebración de un convenio con el respectivo municipio (artículo 9.º de la Resolución Creg 043 de 1995), de modo que ha juzgado esta judicatura que el municipio no puede, *«mediante un acto unilateral y heterónimo, establecer a cargo de las empresas de servicio público domiciliario de energía eléctrica la obligación de recaudar el tributo, sino que para ello le corresponde suscribir un “convenio” con esas empresas, en el cual se pacten las condiciones en que debe realizarse esa actividad»* (entre otras, sentencia del 04 de abril de 2019, exp. 22956, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

7- De conformidad con el derecho aplicable, en relación con el procedimiento que tramitó la entidad demandada contra la actora, la Sala considera que resulta improcedente en la medida en que ella no tiene el vínculo del cumplimiento de la prestación material o de la presentación de la declaración tributaria por cuenta de que su normativa legal previó un esquema de sustitución en el cual resulta impropio reclamar la cuota tributaria de forma directa contra la contribuyente. Es decir, hubo un desplazamiento de la contribuyente en el cumplimiento de las subsiguientes prestaciones a haber causado el tributo y tener que soportar la retención que en este caso no le fue practicada, por lo cual el municipio solo podía encauzar sus potestades de gestión contra la empresa comercializadora de energía eléctrica quien es la sustituta de la obligación tributaria principal y, por lo mismo, la deudora del tributo.

Si bien el municipio en la contestación de la demanda hizo referencia al expediente 25637 (sentencia del 10 de febrero de 2022 CP: Julio Roberto Piza Rodríguez)⁶, en el sentido que esta decisión dictaminó la anulación de actos administrativos proferidos contra la agente retenedora del impuesto de alumbrado público en su jurisdicción y que por esa razón es que debió adelantar el proceso de determinación contra la demandante, en tanto que esta es el sujeto pasivo del impuesto y quien debe cumplir con la obligación sustancial, es lo cierto que esa decisión recayó sobre un acto administrativo que le determinó a la agente de retención el impuesto causado en el período 2015 y los motivos de anulación no lo fueron por la razón a que alude el demandado, sino por la configuración de un silencio administrativo positivo ante la notificación extemporánea del acto que resolvía el recurso de reconsideración. Ahora bien, aun cuando decisiones judiciales declaren nulidad de actos administrativo contra el agente retenedor, esto no posibilita dirigir actos de determinación contra la contribuyente, dado que se reitera, el vínculo en el cumplimiento de las prestaciones materiales es con la comercializadora de

⁶ Hace referencia al proceso con radicación 15001-23-33-000-2018-00292-01 que obedece al expediente 25637.

energía, quien en este caso, debió retener el tributo y transmitirlo. La falta de convenio con dicha empresa tampoco convalida que la actuación se dirigía contra la contribuyente, puesto que la relación jurídico-tributaria para efectos del cumplimiento de las prestaciones estaría a cargo de la sustituta y no la de la demandante.

Por ello, a diferencia de lo considerado por el tribunal, le asiste razón a la apelante en que la norma con base en la cual ella adecuó su conducta no prescribe un sistema en el que las potestades de gestión del municipio para reclamar el impuesto sean en contra de la contribuyente y los defectos que le impidan a la autoridad dirigir la actuación contra la comercializadora de energía no la facultan para encaminar el procedimiento contra la contribuyente. En este sentido, la Sala se releva de analizar los reparos de la apelante tendentes a corroborar que el procedimiento adelantado era de aforo y este le era inaplicable, pues lo cierto es que la entidad demandada no pudo iniciar ningún procedimiento en su contra para reclamar el cumplimiento de obligaciones que estaban a cargo del sustituto. Prospera el cargo de apelación, lo cual impondrá revocar la decisión del tribunal a fin de anular los actos demandados y, consecuentemente, declarar a título del restablecimiento del derecho que la actora no adeuda suma alguna por concepto de los impuestos determinados en los actos anulados; restablecimiento que oficiosamente adecúa esta Sala, en virtud del artículo 187 del CPACA.

Conclusión

8- En suma, aquellas normas locales que adopten esquemas de sustitución deberán plegar la actuación administrativa tendente a determinar o cobrar la cuota tributaria del impuesto de un contribuyente contra el sujeto tributario sustituto.

Costas

9- Atendiendo al criterio fijado por la Sección, no se condenará en costas en segunda instancia, con fundamento en lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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

FALLA

1. Declarar fundado el impedimento manifestado por la consejera Myriam Stella Gutiérrez Argüello. En consecuencia, se separa del conocimiento del presente asunto.
2. **Revocar** la sentencia de primera instancia. En su lugar:

Primero. Declarar la nulidad de las resoluciones nros. 2020-001, 2020-002 y 2020-03, del 05 de marzo de 2020, mediante las cuales, el demandado determinó a cargo de la actora el impuesto de alumbrado público por los doce períodos de los años 2015 y 2016, y los seis primeros períodos del 2017; así como la Resolución nro. 2021-005, del 19 de abril de 2021, que confirmó los anteriores actos.

Segundo. En ejercicio de las potestades del artículo 187 del CPACA, se declarará a título del restablecimiento del derecho que la actora no adeuda suma alguna por concepto de los impuestos determinados en los actos anulados.

Tercero. Sin condena en costas.



Radicado: 15001-23-33-000-2021-00646-01 (27984)
Demandante: Acerías Paz del Río S.A.

3. Sin condena en costas en segunda instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>