



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

**CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Bogotá D.C., cuatro (4) de julio de dos mil diecinueve (2019)**

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 15001-23-33-000-2014-00152-02 (**22788**)  
**Demandante:** LOGÍSTICA DE TRANSPORTE S.A. y CEMENTOS ARGOS S.A.  
**Demandado:** DEPARTAMENTO DE BOYACÁ  
**Temas:** Devolución retenciones estampilla pro desarrollo del Departamento de Boyacá – años 2006 a 2011

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto mediante apoderado judicial por la parte demandante contra la sentencia del 25 de agosto de 2016, proferida en audiencia por el Tribunal Administrativo de Boyacá, que negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la parte demandante.

**ANTECEDENTES**

El 22 de agosto de 2012, Cementos Argos S.A. -en su condición de agente retenedor- y Logística de Transporte S.A. -como sujeto pasivo del tributo- presentaron ante la Secretaría de Hacienda Departamental – Dirección de Recaudo y Fiscalización de la Gobernación de Boyacá, solicitud de devolución por pago de lo no debido<sup>1</sup> de la «*Estampilla Pro Desarrollo del Departamento de Boyacá*», cuyo pago se realizó en las declaraciones correspondientes a los periodos 2006 (mayo a diciembre), 2007, 2008, 2009, 2010 y 2011 (enero a octubre).

Lo anterior, por cuanto la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en sentencia del 16 de septiembre de 2011<sup>2</sup>, confirmó la providencia proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá que declaró la nulidad de los artículos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º, 8º, 9º y 12 de la Ordenanza 031 del 25 de octubre de 2005 de la Asamblea Departamental de Boyacá y del Decreto Departamental 276 del 10 de febrero de 2006 del Gobernador de Boyacá, en relación con la contribución de la estampilla Pro Desarrollo Departamental de Boyacá.

El 4 de febrero de 2013, el Director de Recaudo y Fiscalización de la Secretaría de Hacienda de Boyacá profirió la Resolución 000073<sup>3</sup>, mediante la cual rechazó la solicitud de devolución, por considerar que los actos administrativos que sirvieron de sustento al recaudo de la referida sentencia se encontraban vigentes al momento del cobro y, por lo tanto, gozaban de presunción de legalidad

Contra el acto administrativo señalado, las sociedades interpusieron recurso de reposición y en subsidio de apelación<sup>4</sup>, el primero fue decidido por el Director de Recaudo y Fiscalización de la Secretaría de Hacienda de Boyacá a través de la Resolución 000288 del 6 de mayo de 2013<sup>5</sup>, y el segundo por la Secretaría de Hacienda del Departamento de Boyacá, mediante la Resolución 00104 del 30 de septiembre de 2013, en el sentido de confirmar el acto que negó la devolución<sup>6</sup>.

## DEMANDA

---

<sup>1</sup> Fl. 18 c.a. 1

<sup>1</sup> Fls. 181 a 187 c.a. 1

<sup>2</sup> Exp: 17655, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

<sup>3</sup> Fls 200 a 202 c. a. 1

<sup>4</sup> Fls. 204 a 221 c.a. 1.

<sup>5</sup> Fls. 248 a 252 c.a. 1.

<sup>6</sup> Fls. 264 a 267 c.a. 1.

LOGÍSTICA DE TRANSPORTE S.A. y CEMENTOS ARGOS S.A. mediante apoderado judicial, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011, formularon las siguientes pretensiones:

**«PRETENSIÓN PRIMERA PRINCIPAL**

1. *DECLARAR la NULIDAD de los actos administrativos proferidos por El DEPARTAMENTO DE BOYACÁ que a continuación se describen:*

a) *Que se declare la nulidad de la Resolución 000073 de 4 de febrero de 2013 y notificada el 21 de febrero de 2013, proferida por el Director de Recaudo y Fiscalización de la Secretaría de Hacienda de Boyacá.*

b) *Que se declare la nulidad de la resolución 000288 del 6 de mayo de 2013 proferida por el Director de Recaudo y Fiscalización de la Secretaría de Hacienda de Boyacá.*

c) *Que se declare la nulidad de la resolución 00104 del 30 de Septiembre de 2013 notificada el 30 de octubre de 2013 proferida por la Secretaria de Hacienda del Departamento de Boyacá.*

d) *Que declarada la nulidad de las actuaciones administrativas descritas, se RESTABLEZCA EL DERECHO de las sociedades LOGÍSTICA DE TRANSPORTES S.A.- LOGITRANS S.A.- y/o CEMENTOS ARGOS S.A., ordenando la devolución a la sociedad que el Tribunal considere que corresponda, de las sumas pagadas indebidamente, que ascienden a un monto de dos mil ciento veintinueve millones ochocientos dieciséis mil pesos (\$2.129.816.000) los cuales deberán ser actualizados con intereses, suma correspondiente a las declaraciones y pagos realizados entre septiembre del año 2007 y octubre del año 2011, toda vez que al 22 de agosto de 2012, fecha en que se presentó la segunda solicitud de devolución por pago de lo no debido, sin haber transcurrido cinco años desde el pago de lo no debido, razón por la cual se trataba de situaciones jurídicas no consolidadas que están llamadas a afectarse con la declaratoria de nulidad del acto administrativo de carácter general que dio lugar al cobro del tributo.*

e) *Declarada la nulidad de las actuaciones administrativas descritas, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 392 del Código de Procedimiento Civil, solicito condenar en costas a la entidad demandada en virtud de su actuación.*

**PRETENSIÓN PRIMERA SUBSIDIARIA**

Que en subsidio de la pretensión primera principal, se declare:

**2) DECLARAR la NULIDAD de los actos administrativos proferidos por El DEPARTAMENTO DE BOYACÁ que a continuación se describen:**

a) Que se declare la nulidad de la Resolución 000073 de 4 de febrero de 2013 y notificada el 21 de febrero de 2013, proferida por el Director de Recaudo y Fiscalización de la Secretaría de Hacienda de Boyacá.

b) Que se declare la nulidad de la resolución 000288 del 6 de mayo de 2013 proferida por el Director de Recaudo y Fiscalización de la Secretaría de Hacienda de Boyacá.

c) Que se declare la nulidad de la resolución 00104 del 30 de Septiembre de 2013 notificada el 30 de octubre de 2013 proferida por la Secretaría de Hacienda del Departamento de Boyacá.

d) Que declarada la nulidad de las actuaciones administrativas descritas, se RESTABLEZCA EL DERECHO de las sociedades LOGÍSTICA DE TRANSPORTES S.A. –LOGITRANS S.A.- y/o CEMENTOS ARGOS S.A., ordenando la devolución a la sociedad que el Tribunal considere que corresponda de las sumas pagadas indebidamente, que ascienden a un monto ochocientos millones quinientos tres mil pesos (\$800.503.000) los cuales deberán ser actualizados con intereses, suma correspondiente a las declaraciones y pagos realizados entre agosto de 2010 y octubre del año 2011, toda vez que al 22 de agosto de 2012, fecha en que se presentó la solicitud de devolución por pago de lo no debido, las declaraciones no habían adquirido firmeza según lo estipulado en el art. 714 del E.T. y 416 de la Ordenanza 053 de 2004 de la Asamblea de Boyacá, razón por la cual se trataba de situaciones jurídicas no consolidadas que están llamadas a afectarse con la declaratoria de nulidad del acto administrativo de carácter general que dio lugar al cobro del tributo.

e) Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 392 del Código de Procedimiento Civil, solicito condenar en costas a la entidad demandada en virtud de su actuación».

Invocaron como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 29, 95 numeral 9 y 363 de la Constitución Política
- Artículo 137 de la Ley 1437 de 2011
- Artículo 714 del Estatuto Tributario
- Artículo 416 de la Ordenanza 53 de 2004

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Señaló que los actos administrativos demandados fueron falsamente motivados, porque no se tuvieron en cuenta hechos que se encontraban debidamente probados en el expediente y, de haberlos considerado, la decisión hubiera sido diferente.

Indicó que la Administración motivó los actos administrativos en sentencias del Consejo de Estado en las cuales se señala que los actos de carácter general que se declaran nulos por la jurisdicción contencioso administrativo están llamados a afectar aquellas situaciones jurídicas que no se encontraban consolidadas al momento de la declaratoria de nulidad del acto, o que estaban demandadas.

Manifestó que, tratándose de pagos de lo no debido por la declaratoria de nulidad del acto administrativo que daba lugar al cobro, una situación jurídica no está consolidada, cuando la solicitud de devolución se presenta dentro de los cinco años siguientes al pago, término previsto en la legislación civil.

Resaltó que, mediante sentencia del 16 de septiembre de 2011 el Consejo de Estado confirmó la providencia del Tribunal Administrativo de Boyacá, que declaró la nulidad de los artículos 2 a 9 y 12 de la Ordenanza 031 de 2005 del departamento de Boyacá y, como consecuencia, anuló el Decreto Departamental 276 de 2006 por el cual «*se adopta el formulario de autodeclaración para el recaudo de la Estampilla Prodesarrollo del Departamento de Boyacá*».

Expuso que Cementos Argos S.A., en calidad de agente recaudador, presentó las declaraciones y pagó la contribución estampilla pro desarrollo por los meses de mayo a diciembre de 2006, enero a diciembre de 2007, 2008, 2009, 2010 y enero a octubre de 2011.

Anotó que al desaparecer la norma que establecía la Estampilla Pro Desarrollo del Departamento de Boyacá, su pago carecía de causa, como elemento determinante del pago de lo no debido.

Afirmó que el 22 de agosto de 2012 las demandantes radicaron solicitud de devolución por pago de lo no debido, dentro del término de los 5 años siguientes a la presentación y pago de las declaraciones presentadas desde el mes de septiembre de 2007 hasta el mes de octubre de 2011, es decir, que la situación jurídica de los sujetos pasivos no se había consolidado,

razón por la cual la administración debió ordenar la devolución de \$2.129.816.000.

Expresó que si en gracia de discusión se acogiera el argumento que se está ante situaciones jurídicas no consolidadas cuando la solicitud de devolución por pago de lo no debido se formuló antes de que hubieran adquirido firmeza las declaraciones, en este caso, no estaban en firme las declaraciones presentadas por los meses de agosto a diciembre de 2010 y enero a octubre de 2011, de manera que procedía la devolución por pago de lo no debido, por la suma de \$800.503.000.

Afirmó que ante la negativa del departamento de ordenar la devolución de los pagos solicitados se desconoció el debido proceso, el orden jurídico, la equidad de las cargas públicas, los principios de equidad, eficiencia y progresividad tributaria, al impedir resarcir el menoscabo patrimonial del contribuyente del pago del tributo cuya normativa fue anulada por la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

Además, no puede la Administración enriquecerse con un recaudo ilegal cuando lo único que hizo el contribuyente fue obrar en virtud de la confianza legítima que le infundió la Ordenanza 031 de 2005, pero que luego fue declarada nula.

## OPOSICIÓN

El departamento de Boyacá, a través de apoderada judicial, se opuso a las pretensiones de la demanda. Al efecto, formuló las excepciones de *«falta de legitimación por activa, inexistencia del concepto de la violación y legalidad del acto administrativo»*<sup>7</sup>.

Concretó la primera excepción en que no estaba acreditada la legitimidad de la parte actora, toda vez que no obra prueba que permita determinar que Logitrans S.A. le transportó a Cementos Argos S.A. recursos naturales no renovables y sus derivados y que, por ende, le descontó sumas de dinero por concepto de Estampilla Pro Desarrollo. Además, Cementos Argos actuaba como recaudador no como sujeto pasivo, por no ser transportador de recursos naturales no renovables.

Respecto de la inexistencia del concepto de violación, señaló que en la demanda no se explican las razones que permitan establecer que, con la

---

<sup>7</sup> Fls. 43 a 53 c.p.

expedición de los actos demandados, se causó un menoscabo a los derechos del demandante, pues no se creó, modificó o extinguió las situaciones jurídicas que según las sociedades le causaron un perjuicio.

Indicó que el 16 de septiembre de 2011 se declaró la nulidad de los artículos 2 a 9 y 12 de la Ordenanza 031 del 25 de octubre de 2005 y del Decreto Departamental 276 del 10 de febrero de 2006, cuya consecuencia consiste en la desaparición del acto del mundo jurídico, razón por la cual el departamento dejó de hacer efectivo el recaudo del tributo.

Expuso que la anulación de los actos generales no tiene que generar efectos distintos de los que produce la declaratoria de inexecutable de una ley en sentido formal, esto es, hacia el futuro, entonces, la nulidad de la Ordenanza 031 de 2005 surtió efectos hacia el futuro y, por tanto, no afecta las situaciones jurídicas nacidas durante su vigencia. En consecuencia, la petición de devolución de lo pagado en virtud del impuesto creado por la citada ordenanza no es procedente, porque se efectuó bajo el amparo del principio de seguridad jurídica y presunción de legalidad durante su vigencia.

Resaltó que no obra prueba que demuestre que Cementos Argos S.A. como agente retenedor retuvo dineros por concepto de estampilla por desarrollo a Logitrans S.A., ni la suma de cada retención.

## **AUDIENCIA INICIAL Y DE FALLO**

El 18 de febrero y el 13 de marzo de 2015, se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011<sup>8</sup>. En dicha diligencia el *a quo* consideró que la excepción de «*Falta de legitimación material por activa*», formulada por el Departamento de Boyacá, prospera como quiera que Logística de Transporte S.A., no demostró su condición de titular de un derecho subjetivo o de un interés sustancial que le sirviera de sustento a sus pretensiones y, Cementos Argos S.A. no actuaba como sujeto pasivo del tributo, sino como recaudador del mismo.

Las demandantes interpusieron recurso de apelación contra la anterior decisión, la cual fue revocada por el Consejo de Estado, mediante auto del 10 de diciembre de 2015<sup>9</sup>, por considerar que a las citadas sociedades les asiste interés para acudir a la jurisdicción contencioso administrativa,

---

<sup>8</sup> Fls. 63 a 64 y 66 a 71 c.p.

<sup>9</sup> Fls. 97 a 105 c.p.

situación diferente es sí le asiste el derecho que reclaman, aspecto de fondo que se debe decidir en la sentencia.

El 25 de agosto de 2016<sup>10</sup>, se continuó con la audiencia inicial, en la cual se precisó que no se presentaron irregularidades procesales, nulidades y no se solicitaron medidas cautelares, por lo que se tuvieron como pruebas las aportadas al proceso y se dio traslado a las partes para alegar de conclusión. En la misma audiencia se integró la Sala del Tribunal, con fundamento en el inciso final del artículo 179 del CPACA, y se procedió a dictar sentencia.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Boyacá negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la parte demandante, por lo siguiente:

Con fundamento en la jurisprudencia del Consejo de Estado, estimó el *a quo* que, en el caso concreto, la legitimación en la causa por activa concurre en Logística de Transporte S.A. por ser quien tiene la condición de sujeto pasivo del tributo, sin embargo, no logró probar que efectuó los pagos por concepto de la Estampilla Pro Desarrollo por el contrato de transporte de recursos naturales no renovables suscrito con Cementos Argos S.A.

Expresó que no obra prueba que acredite que Cementos Argos S.A. le descontó sumas de dinero para el pago de la estampilla a Logitrans S.A., documentos necesarios para demostrar que la sociedad sí los realizó.

Señaló que no estaba demostrada la titularidad de Logística de Transporte S.A., para reclamar la devolución de los supuestos pagos, a pesar de que era su deber demostrar que Cementos Argos S.A., como agente recaudador se los descontó.

Precisó que Cementos Argos S.A. actuó como agente recaudador de la contribución de la Estampilla Pro Desarrollo y no como sujeto pasivo de dicho tributo, razón por la cual debía declararse probada la excepción de falta de legitimación material de esta sociedad<sup>11</sup>.

---

<sup>10</sup> Fls. 114 a 122 c.p.

<sup>11</sup> En la parte resolutive de la sentencia no se incluyó esta decisión.

## RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, la parte demandante formuló recurso de apelación, así:

Señaló que el departamento de Boyacá allegó copia de los antecedentes administrativos en los que obran las declaraciones y pagos que se realizaron por concepto de la estampilla pro desarrollo.

Consideró extraña la decisión del Tribunal al declarar que no estaba probado el pago, porque en la resolución que agotó la vía gubernativa no estuvo en discusión si Cementos Argos o Logitrans pagaron o no la estampilla pro desarrollo, sino la negativa a la devolución consistió en que las sentencias de nulidad de actos generales no estaban llamadas a afectar situaciones jurídicas ocurridas en el pasado, pues solo tenían efecto hacía el futuro.

Advirtió que la solicitud de devolución se hizo en forma conjunta, para lo cual se aportaron las declaraciones y pagos.

Concluyó que la discusión no es el pago de las estampillas pro desarrollo, sino si la actora, como sujeto pasivo, tenía derecho a que se le devolvieran las retenciones que le realizó Cementos Argos, en virtud de las sentencias de nulidad que afectaron las situaciones pasadas.

## ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

**La demandante** reiteró los argumentos de la demanda y de la apelación, en cuanto a que en el expediente obran las pruebas en donde constan las declaraciones y pagos por concepto de estampilla pro desarrollo y que el departamento no cuestionó la calidad de sujeto pasivo de la contribución, razón por la que resulta violatorio del debido proceso que el *a quo* dé como valido un argumento que no fue objeto de debate.

**La demandada** reiteró los argumentos expuestos en la contestación a la demanda y solicitó que se confirme la sentencia de primera instancia, en el sentido que la parte actora no logró demostrar la titularidad del derecho que reclama, ya que no allegaron pruebas de que hayan realizado los pagos por concepto de la estampilla. Insistió que hay falta de legitimación en la causa por activa de Cementos Argos S.A.

**El Ministerio Público** solicitó a la Sala se confirme la sentencia apelada, toda vez que si bien en el expediente obran documentos aportados por

Cementos Argos S.A., que dan cuenta de declaraciones y valores que presentó y consignó al departamento por concepto de la estampilla pro desarrollo, no se puede establecer que esos valores correspondan a retenciones practicadas a Logística de Transporte S.A.

Advirtió que es por esta razón y no por la esgrimida por el Tribunal que se deben negar las pretensiones. Además, se debe modificar la sentencia para adicionarla con la exclusión de Cementos Argos S.A. por falta de legitimación en la causa, por ser agente retenedor y no sujeto pasivo de la contribución.

**Prueba de oficio**<sup>12</sup>. Por auto del 4 de abril de 2019, la Sala ofició a Logística de Transporte S.A., para que su Revisor Fiscal o Contador Público certificara el valor de las retenciones que le fueron practicadas por Cementos Argos S.A., respecto de cada uno de los meses de los años 2007 a 2011, por concepto de estampilla pro desarrollo del Departamento de Boyacá<sup>13</sup>.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala establecer la legalidad de los actos demandados, mediante los cuales se rechazó la solicitud de devolución de las sumas pagadas por la parte actora por concepto de contribución estampilla pro desarrollo, correspondiente a los meses de enero a diciembre de 2007, 2008, 2009, 2010 y enero a octubre de 2011.

En los términos del recurso de apelación, la Sala deberá establecer si procede la devolución de las retenciones practicadas por Cementos Argos S.A. a Logística de Transporte S.A., por concepto de estampilla pro desarrollo del departamento de Boyacá.

### **Estampilla Pro Desarrollo del Departamento de Boyacá Reiteración jurisprudencial**<sup>14</sup>

Mediante sentencia del 16 de septiembre de 2011, la Sala confirmó el fallo del Tribunal Administrativo de Boyacá que declaró la nulidad de los artículos 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9 y 12 de la Ordenanza 031 de 25 de octubre de 2005 de la Asamblea Departamental de Boyacá y del Decreto Departamental 276 del 10 de febrero de 2006 del Gobernador de Boyacá<sup>15</sup>.

---

<sup>12</sup> CPACA Art. 213

<sup>13</sup> Fl. 939

<sup>14</sup> Sentencias del 8 de febrero de 2018, Exp. 21803, M.P. Dr. Milton Chaves García y 5 de julio de 2018, Exp. 21892, M.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>15</sup> Exp. 17655, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

En la mencionada sentencia, la Sección concluyó que las disposiciones acusadas violaron las normas superiores en las que debían fundarse, porque crearon otro tributo diferente, toda vez que, en lugar de utilizar la estampilla como instrumento de recaudo, establecieron una guía de transporte, con lo cual se creó un nuevo tributo sin autorización legal. Como consecuencia de la anulación de los artículos 8 y 9 de la Ordenanza 031 de 2005 de la Asamblea Departamental de Boyacá, se declaró la nulidad del Decreto 276 de 2006 expedido por el Gobernador del departamento.

Ahora bien, el ente territorial demandado alegó que los efectos de la providencia que declaró la nulidad de las normas que incorporaron la estampilla pro desarrollo del departamento de Boyacá, operan hacia futuro y no afectan los pagos de la demandante que fueron realizados bajo la vigencia de normas amparadas por la presunción de legalidad, por lo que a su juicio, constituye una situación jurídica consolidada.

Al respecto, esta Corporación ha precisado que los efectos de los fallos de nulidad de los actos de carácter general *«son inmediatos frente a las situaciones jurídicas no consolidadas, esto es, aquellas que se debaten o son susceptibles de debatirse ante las autoridades administrativas o ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, toda vez que cuando se define la situación jurídica particular y concreta, la norma que debía tenerse en cuenta para resolver el caso resulta inaplicable porque fue anulada»*<sup>16</sup>.

De acuerdo con lo anterior, los efectos de la sentencia de nulidad del 16 de septiembre de 2011 son inmediatos, por ende, las retenciones que le realizó Cementos Argos S.A., en calidad de agente retenedor a Logística de Transporte S.A., por concepto de la estampilla pro desarrollo del departamento de Boyacá, constituyen un pago de lo no debido y, en consecuencia, LOGITRANS podía pedir la devolución de las sumas pagadas indebidamente, siempre y cuando las situaciones jurídicas no se hayan consolidado, esto es, mientras subsista el término para solicitar la devolución, lo cual pasa a estudiarse<sup>17</sup>.

## **Devolución del pago de lo no debido**

---

<sup>16</sup> Entre otras, ver sentencias de 16404 del 23 de julio de 2009, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; de 17617 del 11 de marzo de 2010, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; de 17922 del 16 de junio de 2011, C.P. William Giraldo Giraldo; de 3 de julio de 2013, exp. 19017, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y de 26 de febrero de 2014, exp 19684, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>17</sup> Sentencias 16404 de 23 de julio de 2009, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; 17617 del 11 de marzo de 2010, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y, 17922 del 16 de junio de 2011, C.P. William Giraldo Giraldo. Reiteradas en sentencia de 23 de febrero de 2017, exp. 21314, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

En relación con el término para pedir la devolución de pagos de lo no debido, la Sala advierte que en el parágrafo del artículo 548 de la Ordenanza 053 de 2004, expedida por la Asamblea Departamental de Boyacá, dicho plazo se regula así:

**Artículo 548. DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. (...)**

*Parágrafo. Los pagos en exceso o de lo no debido pueden ser objeto devolución o compensación, en este evento el término par su solicitud, será de dos (2) años, contados a partir del momento que se efectuaron tales pagos. (Negrilla fuera de texto).*

Ahora bien, en materia tributaria nacional, la Sala<sup>18</sup> ha precisado que comoquiera que la ley tributaria, que es especial, no señaló un término para que los contribuyentes soliciten la devolución de los pagos en exceso o de lo no debido, debe aplicarse la norma general de prescripción, esto es, el artículo 2536<sup>19</sup> del Código Civil, en concordancia con los artículos 11<sup>20</sup> y 21<sup>21</sup> del Decreto 1000 de 1997<sup>22</sup>, que prevén un término de 5 años<sup>23</sup>.

De acuerdo con lo anterior y frente a normativa local que regula términos menores para presentar la solicitud de devolución de pagos de lo no debido y/o en exceso, la Sala<sup>24</sup> ha precisado que debe aplicarse el plazo previsto

---

<sup>18</sup> Sentencias de 9 de agosto de 2012, exp. 18301, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y 13 de junio de 2013, exp. 17973, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

<sup>19</sup> Artículo 2536 Código Civil. La acción ejecutiva se prescribe por diez años, y la ordinaria por veinte. La acción ejecutiva se convierte en ordinaria por el lapso de diez años, y convertida en ordinaria durará solamente otros diez.

Artículo modificado por el artículo 8 de la Ley 791 de 2002. El nuevo texto es el siguiente: La acción ejecutiva se prescribe por cinco (5) años. Y la ordinaria por diez (10).

La acción ejecutiva se convierte en ordinaria por el lapso de cinco (5) años, y convertida en ordinaria durará solamente otros cinco (5).

<sup>20</sup> Decreto 1000 de 1997, artículo 11. TÉRMINO PARA SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN POR PAGOS EN EXCESO. Las solicitudes devolución o compensación por pagos en exceso, deberán presentarse dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva, establecido en el artículo 2536 del Código Civil.

Para el trámite de estas solicitudes, en los aspectos no regulados especialmente, se aplicará el mismo procedimiento establecido para la devolución de los saldos a favor liquidados en las declaraciones tributarias. En todo caso, el término para resolver la solicitud, será el establecido en el artículo 855 del Estatuto Tributario.

<sup>21</sup> Decreto 1000 de 1997, artículo 21. TÉRMINO PARA SOLICITAR Y EFECTUAR LA DEVOLUCIÓN DE PAGOS DE LO NO DEBIDO. Habrá lugar a la devolución o compensación de los pagos efectuados a favor de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento, para lo cual deberá presentarse solicitud ante la Administración de Impuestos y Aduanas donde se efectuó el pago, dentro del término establecido en el artículo 11 del presente Decreto. La Administración para resolver la solicitud contará con el término establecido en el mismo artículo.

<sup>22</sup> El Decreto 1000 de 1997 fue derogado por el artículo 27 del Decreto 2277 de 2012. Los artículos 11 y 16 del Decreto 2277 de 2012 regulan, en su orden, el plazo para pedir la devolución de pagos en exceso y pagos de lo no debido.

<sup>23</sup> Es de anotar que el término de prescripción de la acción ejecutiva previsto en el artículo 2536 del Código Civil era de diez años. Sin embargo, el artículo 8 de la Ley 791 de 2002, lo redujo a cinco.

<sup>24</sup> Sentencias del 25 de noviembre de 2014, Exp. 19144, M.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, 12 de diciembre de 2014, Exp. 20000, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, 24 de julio de 2015, Exp. 19544, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y 10 de agosto de 2017, Exp. 21530, M.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto.

para la prescripción de la acción ejecutiva de que tratan los artículos 2535 y 2536 del Código Civil.

Con base en las precisiones que anteceden, debe inaplicarse el párrafo del artículo 548 de la Ordenanza 053 de 2004, expedida por la Asamblea Departamental de Boyacá, por violación del artículo 2536 del Código Civil, lo cual se dispondrá en la parte resolutive de esta providencia.

Por lo tanto, el contribuyente tiene el derecho a solicitar la devolución de lo que pagó indebidamente, siempre que no haya prescrito el derecho a pedir la devolución, de acuerdo con lo previsto en el artículo 2536 del Código Civil, modificado por el artículo 8 de la Ley 791 de 2002<sup>25</sup>.

La Sala precisa que, en virtud del artículo 2513 del Código Civil “*el que quiera aprovecharse de la prescripción debe alegarla; el juez no puede declararla de oficio*”, es decir, la prescripción debe ser solicitada por el interesado a fin de que sea decretada por la autoridad judicial correspondiente.

No obstante, en los términos del numeral 6º del artículo 180 del CPACA<sup>26</sup>, en la Jurisdicción Contencioso Administrativa, el Juez o Magistrado tiene la facultad de resolver la excepción de prescripción extintiva de las obligaciones solicitadas por la parte o incluso cuando no ha sido solicitada proceder de oficio.

En consecuencia, la Sala estudiará si se presenta la figura de la prescripción extintiva en relación con la devolución del pago de lo no debido por parte de la demandante.

El 22 de agosto de 2012, Cementos Argos S.A. (agente recaudador) y Logística de Transporte S.A. (sujeto pasivo), solicitaron la devolución de los correspondientes pagos que el agente recaudador efectuó al departamento de Boyacá, por concepto de estampilla pro desarrollo durante los periodos

---

<sup>25</sup> Sentencia de 13 de junio de 2013, exp. 17973, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

<sup>26</sup> “Artículo 180. Audiencia inicial. Vencido el término de traslado de la demanda o de la de reconvenición según el caso, el Juez o Magistrado Ponente, convocará a una audiencia que se sujetará a las siguientes reglas: (...). 6. Decisión de excepciones previas. **El Juez o Magistrado Ponente, de oficio o a petición de parte, resolverá sobre las excepciones previas** y las de cosa juzgada, caducidad, transacción, conciliación, falta de legitimación en la causa y **prescripción extintiva**. Si excepcionalmente se requiere la práctica de pruebas, se suspenderá la audiencia, hasta por el término de diez (10) días, con el fin de recaudarlas. Al reanudar la audiencia se decidirá sobre tales excepciones.

Si alguna de ellas prospera, el Juez o Magistrado Ponente dará por terminado el proceso, cuando a ello haya lugar. Igualmente, lo dará por terminado cuando en la misma audiencia advierta el incumplimiento de requisitos de procedibilidad.

El auto que decida sobre las excepciones será susceptible del recurso de apelación o del de súplica, según el caso. (...)” (Negrillas fuera del texto original)

gravables de 2006 (mayo-diciembre), 2007, 2008, 2009, 2010 y 2011 (a octubre)<sup>27</sup>.

Teniendo en cuenta que la solicitud de devolución del pago de lo no debido se presentó el **22 de agosto de 2012**, operó la prescripción del derecho a solicitar la devolución por las retenciones pagadas antes del **22 de agosto de 2007**, en la medida que excede el término de los cinco (5) años para reclamar el derecho. No obstante, en cuanto a los pagos realizados desde el 22 de agosto de 2007 hasta **octubre de 2011**, la petición de devolución es oportuna.

Debe precisarse que en el expediente obran las declaraciones pro desarrollo departamental (Ordenanza 031 de 2005) junto con las consignaciones, presentadas por Cementos Argos S.A. al departamento de Boyacá, por concepto de retenciones efectuadas por los periodos discutidos<sup>28</sup>.

Sin embargo, de las pruebas allegadas al proceso no era posible establecer con exactitud a cuánto corresponde la suma que fue retenida a Logística de Transporte S.A. por el periodo comprendido entre 2007 a 2011, dado que en las declaraciones de retención aportadas solo se encuentra registrado el valor recaudado mensualmente.

Teniendo en cuenta lo anterior y ante la falta de certeza en la información, mediante auto de 4 de abril de 2019<sup>29</sup>, la Sala ordenó oficiar a la sociedad Logística de Transporte S.A., para que su Revisor Fiscal o Contador Público certificara las retenciones que mes a mes, de los años **2007 a 2011**, le realizó Cementos Argos S.A. por concepto de la estampilla pro desarrollo del departamento de Boyacá.

En respuesta a lo solicitado, el 27 de mayo de 2019, el apoderado de la sociedad demandante allegó certificado del Contador Público de Logística de Transporte S.A., en el que se relacionan las retenciones realizadas mes a mes por los años **2006 a 2009**, la cuenta contable en que fueron registradas y el documento soporte, para lo cual la Sala transcribe los valores certificados y frente a los que es procedente la devolución, así:

Año	Mes	Cuenta Contable	No Documento	Valor
2007 <sup>30</sup>	Octubre	732505	7003927	125.064.397

<sup>27</sup> Fls. 181 a 187 c.a.

<sup>28</sup> Fls. 10 a 180 c.a.

<sup>29</sup> Fl. 310 c.p.

<sup>30</sup> Aunque el certificado da cuenta de retenciones practicadas en el mes de agosto de 2007, La Sala advierte que ni del certificado ni de los soportes allegados por el contador respecto de este periodo específicamente, es posible

2007	Diciembre	732505	7003928	86.503.000
			<b>TOTAL</b>	<b>211.567.397</b>

<b>Año</b>	<b>Mes</b>	<b>Cuenta Contable</b>	<b>No Documento</b>	<b>Valor</b>
2008				
	Febrero	731595	8000401	29.160.946
	Marzo	731595	80002342 y 8001087	57.398.000
	Abril	731595	8001082	28.721.000
	Mayo	731595	8001083	45.023.000
	Julio	731595	8001445	57.365.000
	Agosto	731595	8001830	38.349.000
	Septiembre	731595	8001831	17.388.007
	Octubre	731595	8002099	19.120.000
	Noviembre	731595	8002158	21.229.000
	Diciembre	731595	8002457	28.695.000
			<b>TOTAL</b>	<b>342.448.953</b>
<b>Año</b>	<b>Mes</b>	<b>Cuenta Contable</b>	<b>No Documento</b>	<b>Valor</b>
2009	Enero	731595	9000351	19.166.000
	Marzo	731595	9000384	20.981.403
	Abril	731595	9000600	25.049.000
	Mayo	731595	9000744	19.909.000
	Junio	731595	9000900	22.289.000
	Agosto	731595	9001415, 9001292 y 9001291	55.183.000
	Octubre	731595	9001565	20.540.000
	Noviembre	731595	9001642	23.589.000
	Diciembre	731595	9001917 y 9001907	36.908.000
			<b>TOTAL</b>	<b>243.614.403</b>

En resumen, están acreditados en el expediente los valores retenidos en relación con los periodos 2007 –parcial-, 2008 y 2009, frente a los cuales es procedente la devolución, por tanto, la Sala ordenará la devolución de los valores probados como se detalla a continuación:

<b>Año</b>	<b>Valor de la retención \$</b>
2007	211.567.397
2008	342.448.953

determinar la fecha en que se realizó la retención, para efectos de verificar si se encuentra dentro del término de prescripción. En cualquier caso, en la pretensión principal de la demanda se solicita la devolución de los pagos realizados desde *septiembre del año 2007*, periodo este último respecto del cual el contador no certificó que se le hayan practicado retenciones a Logística de Transportes S.A.

2009	243.614.403
<b>Total</b>	<b>797.630.753</b>

La suma de \$797.630.753, cuya devolución se ordena, será la base para la liquidación de los intereses corrientes y moratorios, que se deberán reconocer en los términos de los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario, aplicables a este asunto por remisión del artículo 59 de la Ley 788 de 2002.

En consecuencia, para el caso, se causan intereses corrientes desde la notificación del acto administrativo que niega la devolución (21 de febrero de 2013 fl. 202 c.a.), hasta la ejecutoria de la presente sentencia, e intereses moratorios desde el día siguiente a la ejecutoria del fallo, hasta que se reintegren efectivamente las sumas objeto de la solicitud de devolución.

En cuanto a la legitimación en la causa para demandar, se advierte que como lo señaló la Sala en el auto del 10 de diciembre de 2015, a las demandantes «*les asiste interés para concurrir a la jurisdicción contencioso administrativa y someter a su análisis el problema jurídico*», situación diferente es definir quién tiene derecho a la devolución reclamada.

En el presente asunto, se observa que, de una parte, Cementos Argos S.A.<sup>31</sup>, como agente retenedor, presentó declaraciones de recaudo de estampillas pro desarrollo departamental<sup>32</sup>, las cuales están acompañadas con las consignaciones y los soportes de ingreso expedidos por la Gobernación de Boyacá, y de otra, el contador de Logística de Transporte S.A.<sup>33</sup> certificó los valores descontados por Cementos Argos en su facturación<sup>34</sup>.

En esas condiciones, la Sala advierte que está demostrado que Cementos Argos S.A., en su calidad de agente retenedor, recaudó el pago por concepto de la estampilla pro desarrollo del departamento de Boyacá que le correspondía pagar a Logística de Transporte S.A., por lo tanto, es a ésta última sociedad a quien la Administración deberá efectuar la devolución por la suma de \$797.630.753.

Por las razones expuestas, la Sala revocará la sentencia del 25 de agosto de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá, que negó las pretensiones de la demanda. En su lugar, se dispondrá: *i*) inaplicar por ilegal

<sup>31</sup> El objeto social de la sociedad se concreta en la explotación de la industria del cemento, y la producción de mezclas de concreto y de cualesquiera otros materiales o artículos a base de cemento.

<sup>32</sup> Fls. 10 a 180 c.a.

<sup>33</sup> El objeto social de la compañía se concreta en el transporte de personas y de todo tipo de carga, dentro o fuera del país, en cualquiera de sus modalidades, terrestre, aéreo, fluvial, marítimo y férreo.

<sup>34</sup> Fls 317 a 350 c.p.

el artículo 548 de la Ordenanza 053 de 2004, expedida por la Asamblea Departamental de Boyacá, *ii*) declarar la nulidad parcial de los actos demandados y, *iii*) a título de restablecimiento del derecho, ordenar la devolución de la suma de \$797.630.753 a favor de Logística de Transporte S.A., pagada indebidamente por concepto de la estampilla pro desarrollo del departamento de Boyacá por los años 2007, 2008 y 2009, de acuerdo con lo demostrado en este proceso, junto con los intereses corrientes y moratorios antes indicados.

Finalmente, a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 (num. 8) del CGP, la Sala observa que no procede la condena en costas a la parte vencida en esta instancia, porque en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen<sup>35</sup>.

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. REVOCAR** la sentencia del 25 de agosto de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá, objeto de apelación. En su lugar, dispone:

*«PRIMERO: INAPLICAR por ilegal el parágrafo del artículo 548 de la Ordenanza 053 de 2004, expedida por la Asamblea Departamental de Boyacá.*

*SEGUNDO: ANULAR parcialmente las Resoluciones 000073 del 4 de febrero de 2013, 000288 del 6 de mayo de 2013 y 00104 del 30 de septiembre de 2013, expedidas por la Secretaría de Hacienda del Departamento de Boyacá mediante las cuales rechazó la solicitud de devolución de los dineros cancelados por concepto de estampilla pro desarrollo del departamento de Boyacá, presentada por Logística de Transportes S.A.*

*TERCERO: A título de restablecimiento del derecho, ORDENAR al departamento de Boyacá devolver a Logística de Transporte S.A. la suma de SETECIENTOS NOVENTA Y SIETE MILLONES SEISCIENTOS*

---

<sup>35</sup> En el mismo sentido, sentencias del 6 de julio de 2016, exp. 21601, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, 1° de febrero de 2017, exp. 21179, 1° de junio de 2017, exp. 20882 y 13 de septiembre de 2017, exp. 20646, C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto

*TREINTA MIL SETECIENTOS CINCUENTA Y TRES PESOS M/CTE (\$797.630.753), con los intereses corrientes y moratorios señalados en la parte motiva de esta providencia».*

**2.** Sin condena en costas en esta instancia.

Se reconoce personería a la doctora Andrea del Pilar Cárdenas Martínez para representar al departamento de Boyacá, en los términos del poder que obra en el folio 302 del cuaderno principal.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia fue discutida y aprobada en la sesión de la fecha.

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**  
Presidente de la Sección

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**MILTON CHAVES GARCÍA**  
**RAMÍREZ**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ**

