



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION TERCERA – SUBSECCION A

CONSEJERO PONENTE: MAURICIO FAJARDO GOMEZ

Bogotá, D.C., febrero veintitrés (23) de dos mil doce (2.012).

Expediente No. 24.655
Radicación: 250002326000200001907 01
Actor: Makro de Colombia S.A.
Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

De conformidad con lo previsto en el Acta de Prelación No. 040, aprobada por la Sección Tercera del Consejo de Estado en sesión celebrada el día 9 de diciembre de 2004, resuelve la Sala el grado jurisdiccional de consulta respecto de la sentencia proferida el 20 de febrero de 2003 por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, la cual, en su parte resolutive, dispuso:

«Primero. Declárase administrativa y patrimonialmente responsable a la Nación, Ministerio de Hacienda y Crédito Público por los perjuicios ocasionados a Makro de Colombia S.A., como consecuencia de la expedición en forma ilegal del Decreto 650 de 1996 - artículo 8° - literal b), anulado por el Consejo de Estado en sentencia del 4 de septiembre de 1998.

Segundo. Como consecuencia de la anterior declaración, condénase a la Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a pagar a Makro de Colombia S.A., la suma de mil treinta y seis millones quinientos setenta y siete mil novecientos treinta y ocho pesos con dieciséis centavos (\$1.036'577.938,16), como indemnización de los perjuicios materiales.

La suma anterior será nuevamente actualizada y devengará intereses como se indicó en la parte motiva de esta providencia.

Tercero. Para el cumplimiento de esta sentencia se dará aplicación a lo dispuesto en los artículos 176 y 177 del C.C.A.

Cuarto. Sin condena en costas.



Expediente No.: 24.655
Radicación: 250002326000200001907 01
Actor: Makro de Colombia S.A.
Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa

Quinto. Si esta sentencia no fuere apelada CONSÚLTASE con el H. Consejo de Estado (artículo 184 del C.C.A., modificado por el artículo 57 de la Ley 446 de 1998)).

1. ANTECEDENTES.

1.1. Lo que se demanda.

Mediante escrito presentado el 5 de septiembre de 2.000 (fls. 2-18, c. 1), a través de apoderado judicial y en ejercicio de la acción de reparación directa consagrada en el artículo 86 del Código Contencioso Administrativo, la sociedad Makro de Colombia, S.A., instauró demanda encaminada a que se declarara a la Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público, responsable de los daños antijurídicos ocasionados a la accionante como consecuencia del irregular ejercicio de la potestad reglamentaria respecto de la Ley 223 de 1995, mediante el artículo 8° letra b) del Decreto 650 de 3 de abril de 1996.

A título de indemnización se solicitó condenar a la entidad demandada a pagar, a la sociedad accionante, los perjuicios causados por concepto de daño emergente y de lucro cesante, así: en primer término, la suma de \$88'072.010.00, debidamente actualizada desde el día 23 de septiembre de 1996 y hasta el día del pago efectivo, con sus correspondientes intereses comerciales; en segundo lugar, la suma de \$186'627.800.00, también actualizada desde el día 25 de octubre de 1996, hasta el del pago efectivo, con sus respectivos intereses comerciales y, en último término, la suma de \$229'594.035, igualmente actualizada desde el día 1 de abril de 1998 y hasta aquel en el cual se realice el respectivo pago, junto con los intereses de rigor.



Expediente No.: 24.655
Radicación: 250002326000200001907 01
Actor: Makro de Colombia S.A.
Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa

Asimismo, la parte actora solicitó que se condene a la entidad demandada a pagar las costas del proceso, incluidas las agencias en derecho e intereses comerciales moratorios, en favor de la sociedad demandante, desde el día siguiente al de la ejecutoria de la sentencia y hasta el día del pago, en los términos del inciso final del artículo 177 del Código Contencioso Administrativo –C.C.A.–.

1.2. Los hechos.

Se narra en la demanda que el día 3 de abril de 1.996, el Presidente de la República, en ejercicio de la facultad constitucional consagrada en el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política, reglamentó parcialmente la Ley 223 de 1995, por la cual se expidieron normas sobre racionalización tributaria y se dictaron otras disposiciones, de manera que por vía reglamentaria, al determinar la base gravable del impuesto que se recauda por concepto de la inscripción de contratos de constitución o de reforma de sociedades y otros actos, mediante Decreto 650 de la referida fecha, se dispuso lo siguiente en el artículo 8, letra b):

"Artículo 8. Base gravable en la inscripción de contratos o reforma de sociedades y otros actos. Para los actos, contratos o negocios jurídicos que se relacionan a continuación, el impuesto de registro se liquidará así:

{...}

b) En la inscripción del documento sobre aumento del capital suscrito o de aumento de capital social, el impuesto se liquidará sobre el valor del respectivo aumento de capital ..." (subrayas fuera del texto original).

En vigencia de la referida disposición, la sociedad Makro de Colombia S.A., aumentó su capital suscrito en tres ocasiones y certificó ante la Cámara de Comercio de Bogotá dichos aumentos, durante los días 16 de septiembre



Expediente No.: 24.655
Radicación: 250002326000200001907 01
Actor: Makro de Colombia S.A.
Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

y 24 de octubre de 1.996, así como el 9 de marzo de 1.998; como consecuencia de lo anterior, la Cámara de Comercio de Bogotá recaudó el impuesto de registro por concepto de los aludidos aumentos de capital suscrito y lo liquidó en los siguientes montos:

a) Respecto del aumento de capital suscrito certificado el 16 de septiembre de 1.996, la suma de \$88'060.600.00, valor pagado por Makro de Colombia S.A., el día 23 de septiembre de 1.996, según consta en recibo de pago número R000045238, expedido por la Cámara de Comercio de Bogotá en dicha fecha;

b) Respecto del aumento de capital suscrito certificado el 24 de octubre de 1.996, la cantidad de \$186'627.800.00, cifra pagada por Makro de Colombia S.A., el día 25 de octubre de 1.996, como aparece en el recibo de pago número R000155997, expedido por la Cámara de Comercio de Bogotá en tal fecha y

c) Respecto del aumento de capital suscrito certificado el 9 de marzo de 1.998, el valor de \$229'582.400.00, pagado por Makro de Colombia S.A., el día 1° de abril de 1.998, como consta en recibo de pago número R000206282, expedido por la Cámara de Comercio de Bogotá el día en mención.

Posteriormente, el día 21 de septiembre de 1998 quedó ejecutoriada la sentencia del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, mediante la cual se decidió la acción de nulidad instaurada en contra de la letra b) del artículo 8° del Decreto Reglamentario 650 de abril 3 de 1.996, norma con fundamento en la cual se recaudó el impuesto de registro que tuvo que pagar Makro de Colombia S.A., en las tres ocasiones antes referidas en las cuales incrementó el monto de su capital suscrito;



Expediente No.: 24.655
Radicación: 250002326000200001907 01
Actor: Makro de Colombia S.A.
Demandado: Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa

dicho pronunciamiento resolvió declarar la nulidad del Decreto demandado en lo relativo a la inclusión del aumento de capital suscrito en la base gravable del impuesto, por cuanto el máximo Tribunal de lo Contencioso Administrativo consideró, entre otras razones, que tales actos no estaban sujetos al impuesto de registro de conformidad con la ley.

En ese orden de ideas, relata la parte actora que el ejercicio de la facultad constitucional de reglamentar la ley por parte de la rama ejecutiva del poder público causó un perjuicio antijurídico a la sociedad demandante, la cual, durante la vigencia de la norma posteriormente anulada, fue despojada de las sumas de dinero que se vio obligada a pagar habida consideración del establecimiento de una obligación tributaria por parte del Presidente de la República, instancia ésta que carecía de competencia para crear o modificar impuestos; por consiguiente, en criterio del accionante el sacrificio patrimonial experimentado por Makro de Colombia S.A., consistente en la cuantía de los tres pagos que en su momento fueron debidos, ante la existencia de una obligación tributaria creada por una norma jurídica vinculante y obligatoria, devino en antijurídico, cuando mediante sentencia con efectos *erga omnes* se declaró la ilegalidad de la letra b) del artículo 8 del Decreto 650 de 1.996.

1.3. Trámite de la primera instancia.

La entidad demandada interpuso el recurso de reposición en contra del auto admisorio de la demanda, por considerar que la acción de reparación directa instaurada no resulta procedente en el *sub judice* comoquiera que los daños que la accionante aduce que le fueron irrogados, no derivan de un hecho, de una omisión o de una operación administrativa, sino de la expedición y ejecución de un acto administrativo (fls. 30-32, c. 1); sin embargo, dentro del término de fijación en lista, el libelo introductorio de



Expediente No.: 24.655
Radicación: 250002326000200001907 01
Actor: Makro de Colombia S.A.
Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

la litis no fue contestado. El Tribunal *a quo* confirmó el auto admisorio recurrido por estimar que las alegaciones efectuadas en su impugnación por la entidad accionada plantean cuestiones que deben ser resueltas en la sentencia que dirima el litigio (fls. 38-39, c. 1).

Mediante providencia calendada el 22 de marzo de 2001 se abrió el proceso a pruebas (fl. 41, c. 1) y una vez expirado el correspondiente período probatorio, mediante proveído de fecha 21 de junio de 2001, se corrió traslado a las partes para alegar de conclusión y al Ministerio Público para rendir concepto de fondo (fl. 47, *ídem*); tal facultad fue ejercida por los apoderados de las partes; el Ministerio Público guardó silencio.

En la referida oportunidad procesal, la parte demandada expresó que la instauración de la acción de reparación directa no resulta procedente por cuanto no concurre en el *sub lite* supuesto alguno de los previstos por el artículo 86 del Código Contencioso Administrativo —C.C.A.—, toda vez que el pago del impuesto de registro es la consecuencia de un acto jurídico y la Administración, consecencialmente, no incurrió en una omisión ni dio lugar a un hecho, a una operación administrativa o a la ocupación permanente o temporal de inmuebles, eventos a los cuales alude la referida disposición como generadores de la posibilidad de incoar el cauce procesal en comento; evidentemente, la nulidad declarada por el Consejo de Estado recayó sobre un acto administrativo, el Decreto 650 de 1996, expedido en ejercicio de las facultades otorgadas al Presidente de la República por el artículo 189-11 de la Constitución Política, decisión que se encontraba acompañada de la presunción de legalidad hasta su desaparición del ordenamiento jurídico en virtud de la declaratoria de nulidad antes referida.



Expediente No.: 24.655
Radicación: 250002326000200001907 01
Actor: Makro de Colombia S.A.
Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

En consecuencia, según indicó la entidad accionada, si el actor consideraba lesionados sus derechos con la expedición del acto administrativo en cuestión, tuvo la oportunidad de ejercer la acción de nulidad y restablecimiento del derecho y no la de reparación directa, pues ésta no procede contra actos administrativos; adicionalmente, señala el apoderado del Ministerio de Hacienda que la Ley 488 de 1998 consagró, en su artículo 153, el impuesto de registro sobre los aumentos de capital de las sociedades por acciones cuya inclusión en el precepto reglamentario tantas veces traído a colación, fue privada de validez por el Consejo de Estado; por otra parte, aún si en gracia de discusión se admitiere que le asiste razón al demandante al solicitar la devolución de lo pagado, los titulares del gravamen respectivo, de conformidad con lo preceptuado por el artículo 232 de la Ley 223 de 1995, son los departamentos y, por consiguiente, correspondería al departamento de Cundinamarca efectuar la devolución pertinente, pues fue dicha entidad territorial aquella que recibió los valores pagados por la sociedad accionante.

Finalmente, señaló el apoderado de la entidad demandada que de haberlo considerado ajustado a Derecho y procedente, en la misma sentencia mediante la cual se declaró la nulidad del aparte demandado del artículo 8 del Decreto 650 de 1996 se habría previsto la devolución de lo pagado por los contribuyentes como consecuencia de la anulación del sustento normativo de dichos pagos, cosa que no dispuso el pronunciamiento de la Sección Cuarta del Consejo de Estado; por todas las anteriores razones, el aludido interviniente solicitó que sean desestimadas las pretensiones de la demanda (fls. 48-52, c. 1).



Expediente No.: 24.655
Radicación: 250002326000200001907 01
Actor: Makro de Colombia S.A.
Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

La sociedad demandante, a su turno, sostuvo que los pedimentos elevados en el libelo introductorio del proceso tienen por objeto la declaratoria de responsabilidad patrimonial del Estado por el daño antijurídico que a aquélla le fue ocasionado como consecuencia del ilegal ejercicio de la potestad reglamentaria materializado en la expedición del Decreto 650 de abril de 1996, acto administrativo de carácter general que en la parte pertinente fue anulado por el Consejo de Estado, pero cuya aplicación dio lugar a que los particulares, como en el caso de la accionante, efectuaran el pago de la obligación tributaria prevista en el precepto anulado, de manera que la acción no está encaminada a controvertir ni la legalidad del acto, extremo ya decidido, ni las operaciones materiales de recaudo del impuesto de registro que se realizaron por la autoridad competente durante la vigencia de la norma anulada; en ese orden de ideas, la acción de reparación directa busca la indemnización de los perjuicios ocasionados con la expedición del acto ilegal, los cuales la actora no está obligada a soportar y deben serle reconocidos y reparados de conformidad con lo previsto en el artículo 90 constitucional.

Añade el apoderado de la sociedad actora que con la acción instaurada tampoco se procura la modificación de una obligación de naturaleza tributaria, ni reclamar la devolución de un pago de lo no debido, pues cuando la demandante canceló las correspondientes sumas, la obligación de así proceder derivaba de una norma de obligatorio cumplimiento, por manera que lo que se pretende en el *sub judice* no es una devolución que no encaja en supuesto alguno de los consagrados a tal efecto por el mismo Decreto 650 de 1996, sino la indemnización de los perjuicios ocasionados a Makro de Colombia S.A., por haberse visto abocada a entregar a la Administración sumas de dinero a título de pago de impuestos originados en el error en el cual incurrió el Presidente de la República al expedir una norma reglamentaria contraria a la ley; en definitiva,



Expediente No.: 24.655
Radicación: 250002326000200001907 01
Actor: Makro de Colombia S.A.
Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

en criterio del apoderado de la parte actora la acción de reparación directa es la adecuada para eventos como el *sub lite* y concurren los elementos que han de fundamentar la declaratoria de responsabilidad estatal en los términos del artículo 90 de la Constitución Política, razón por la cual sostiene que debe accederse a las pretensiones de la demanda (fls. 53-83, c. 1).

1.4. La sentencia consultada.

El *a quo*, tras efectuar un recuento y el correspondiente análisis del caudal probatorio recaudado en el plenario, accedió a las pretensiones de la demanda; consideró que la indemnización de los perjuicios derivados de la aplicación, a casos concretos, de un acto administrativo de carácter general expedido con violación de normas superiores y que a la postre es anulado por el juez competente —como es el caso del Decreto 650 de 1996—, no es susceptible de ser reclamada a través de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, comoquiera que ésta no procede contra dicha clase de actos, los cuales sólo son pasibles de ser enjuiciados a través de la acción de nulidad prevista en el artículo 84 del C.C.A.; adicionalmente, señaló el Tribunal que la aludida indemnización sólo puede reclamarse después de proferida la sentencia declaratoria de la nulidad, pues entre tanto el acto se presume legal y surte todos sus efectos, circunstancia que, en el presente asunto, dio lugar a que la Cámara de Comercio estuviera en la obligación de recaudar el impuesto establecido por el acto a la postre anulado y a que el demandante tuviera la obligación de realizar los correspondientes pagos por dicho concepto.

Así las cosas, de acuerdo con lo expuesto en el fallo consultado, pretensiones como las de la sociedad actora en el presente proceso sólo



Expediente No.: 24.655
Radicación: 250002326000200001907 01
Actor: Makro de Colombia S.A.
Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

pueden encausarse a través de la acción de reparación directa, pues contrariaría la lógica poner al afectado en la necesidad de pedir la nulidad de un acto que ya fue removido del mundo jurídico, precisamente en razón de su ilegalidad, de lo cual se infiere que el cauce procesal elegido por la accionante en el presente asunto, fue el adecuado.

Igualmente, señaló el Tribunal Administrativo de Cundinamarca que no resulta admisible sostener que la demanda debió dirigirse contra el Departamento de Cundinamarca —entidad territorial favorecida con el recaudo del impuesto—, toda vez que la acción no se encamina a obtener la devolución de lo pagado sino a obtener la declaratoria de responsabilidad patrimonial del Estado por la expedición de un acto administrativo ilegal posteriormente declarado nulo, por manera que el sujeto pasivo de la acción no puede ser otro distinto de la autoridad que profirió el reglamento, más allá de que la cuantificación del perjuicio coincida con el valor de lo pagado, como ocurre en el *sub examine*; tampoco resulta acertado indicar —en criterio del *a quo*— que el impuesto fue creado nuevamente por una ley posterior a la anulación del acto reglamentario que irregularmente lo había introducido en el ordenamiento, pues la previsión legal posterior carece de la virtualidad de convalidar la actuación contraria a Derecho del Gobierno Nacional, así como tampoco resulta jurídicamente viable dar aplicación retroactiva a la nueva disposición legal.

Partiendo de los anteriores presupuestos, el Tribunal de primera instancia concluyó que las pretensiones de la demanda están llamadas a prosperar en consideración a que concurren los elementos integradores de la responsabilidad del Estado por la existencia de un daño antijurídico, en los términos del artículo 90 de la Constitución Política, si se tiene en cuenta que



Expediente No.: 24.655
 Radicación: 250002326000200001907 01
 Actor: Makro de Colombia S.A.
 Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

el Decreto 650 de 1996, en cuanto creó una nueva carga impositiva para las sociedades que aumentaran su capital suscrito, tiene carácter general, impersonal y abstracto,

«... condiciones que le otorgan el carácter de la ley en sentido material y ubican el caso concreto dentro de los presupuestos de la responsabilidad del Estado por "el hecho de la ley" que se subsume dentro de la cláusula general de responsabilidad consagrada actualmente por el artículo 90 de la Constitución Nacional...

(...)

En relación con esta clase de responsabilidad se ha sostenido por la doctrina y la jurisprudencia que los asociados están obligados a soportar las cargas que les imponen los actos emitidos por el Estado legislador, cuando dichos actos se acomodan con el ordenamiento jurídico fundando su validez en la concordancia con la Constitución o la ley que les sirve de soporte pero, por el contrario, si las cargas que debe cumplir el administrado provienen de un acto inválido por ser violatorio de normas superiores se rompe el principio de igualdad ante las cargas públicas y los detrimentos patrimoniales originados en esta clase de actos deben ser indemnizados ante la declaración por la autoridad competente de su inexecutable o nulidad, según el caso.

En el sub-judice es evidente que los hechos corresponden a la segunda hipótesis dado que Makro de Colombia S.A., se vio obligada a cancelar sumas de dinero en tres oportunidades por haber aumentado su capital suscrito, todo ello como resultado de la aplicación de una norma expedida por el Gobierno Nacional con infracción de las normas constitucionales y legales reguladoras de la materia dando lugar a que la autoridad competente, en este evento el Consejo de Estado, declarara la nulidad desvirtuando la presunción de legalidad que amparaba el acto y en razón de la cual se cancelaron los respectivos valores. Esa nulidad, como es obvio, existía desde el mismo momento en que nació el acto (ab initio) y, por lo tanto, los actos y hechos que se materializaron en ejecución de la disposición ilegal también carecían desde el inicio de una causa legal que sirviera de soporte válido para la carga impositiva que se generó en la norma anulada y, en consecuencia, se rompió el equilibrio de las cargas públicas



Expediente No.: 24.655
Radicación: 250002326000200001907 01
Actor: Makro de Colombia S.A.
Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

ocasionando a las personas comprendidas dentro de los supuestos de aquella, un detrimento patrimonial que no estaban legalmente obligadas a soportar...
(...)

Se hace evidente además, que siendo la conducta injurídica imputable al Gobierno, es éste el que debe indemnizar el daño y no quien obtuvo el pago del impuesto porque, como ya se dijo, no se trata de la devolución de las sumas pagadas sino de la indemnización del daño ocasionado por quien expidió el acto anulado que solo a él se le puede imputar para producir la condena respectiva.

V. Los perjuicios ocasionados se encuentran debidamente acreditados y cuantificados.

En efecto, se probó plenamente dentro del proceso que Makro de Colombia S.A., tuvo que pagar, como resultado de la aplicación del acto anulado, tres sumas de dinero, así:

- 1) El 23 de septiembre de 1996, \$88'060.650.00;
- 2) El 25 de octubre de 1996, \$186'627.800.00;
- 3) El 1° de abril de 1998, \$229'594.050.00.

Como consecuencia, se condenará a la Nación - Ministerio de Hacienda a pagar cada una de las anteriores sumas debidamente actualizadas y con intereses desde el momento de su pago, hasta la ejecutoria de la sentencia que así lo dispone» (fls. 85-99, c. 5).

1.5. Trámite de la segunda instancia.

El pronunciamiento referido en el acápite anterior no fue objeto de impugnación alguna, razón por la cual el Tribunal de primera instancia, dando cumplimiento a lo dispuesto en el ordinal quinto de la parte resolutive del proveído en comento, mediante comunicación calendada el 28 de marzo de 2003, remitió el expediente a esta Corporación con el propósito de que fuese tramitado el grado jurisdiccional de consulta (fl. 101, c. 5).



Expediente No.: 24.655
 Radicación: 250002326000200001907 01
 Actor: Makro de Colombia S.A.
 Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

Mediante providencia calendada el 9 de mayo de 2003 (fl. 105, c. 5) se corrió traslado a las partes para alegar de conclusión y al Ministerio Público para rendir concepto de fondo en la segunda instancia (fl. 317, *ibídem*); se pronunciaron la parte actora y el Ministerio Público, mientras que el extremo pasivo de la litis guardó silencio en esta etapa procesal.

La parte actora sostuvo que la sentencia consultada debe ser confirmada, tras insistir en que la pretensión indemnizatoria deprecada en el presente proceso no tiene como propósito controvertir la legalidad o ilegalidad del acto administrativo declarado nulo —letra b) del artículo 8 del Decreto 650 de 1.996—, como tampoco la de las operaciones materiales de recaudo del tributo que a través de dicha disposición fue introducido en el ordenamiento jurídico, sino la indemnización de los perjuicios causados a la sociedad demandante como consecuencia de la expedición irregular del citado enunciado normativo; adicionalmente, indicó el apoderado de la accionante que de conformidad con lo preceptuado en el artículo 15 del mismo Decreto 650 de 1.996, las devoluciones sólo resultarían procedentes *"cuando el acto, contrato o negocio jurídico no se registre en razón a que no es objeto de registro de conformidad con las disposiciones legales, o por el desistimiento voluntario de las partes cuando éste sea permitido por la Ley"*, así como *"cuando se presenten pagos en exceso o pagos de lo no debido"*.

Sin embargo, precisó el citado libelista que tanto el artículo 2.313 del Código Civil —C.C., norma que disciplina los casos de procedencia de la acción de reintegro por pago de lo no debido¹—, como la jurisprudencia

¹ Precepto del siguiente tenor: *"Artículo 2.313. Si el que por error ha hecho un pago, prueba que no lo debía, tiene derecho para repetir lo pagado. Sin embargo, cuando una persona, a consecuencia de un error suyo ha pagado una deuda ajena, no tendrá derecho de repetición contra el que, a consecuencia del pago, ha suprimido o cancelado un título necesario para el cobro de su crédito, pero podrá intentar contra el deudor las acciones del acreedor"*.



Expediente No.: 24.655
Radicación: 250002326000200001907 01
Actor: Makro de Colombia S.A.
Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa

nacional respecto de este extremo, permiten concluir que el buen suceso de la acción de repetición del pago indebido pende de la concurrencia de tres elementos: (i) la existencia de un pago del demandante al demandado; (ii) que dicho pago carezca de todo fundamento jurídico real o presunto y (iii) que el pago obedezca a un error de quien lo hace, aun cuando el error sea de derecho; pero ocurre que en el asunto *sub examine* Makro de Colombia S.A., dio cumplimiento a una obligación establecida en una norma jurídica para entonces vigente y, de consiguiente, los pagos que por dicho concepto efectuó no carecían de fundamento jurídico real o presunto, por manera que su situación no resulta encuadrable en supuesto alguno de los previstos en el antes citado artículo 15 del Decreto 650 de 1.996 o en alguno de los eventos consagrados en el régimen general de devoluciones por pago de lo no debido del Estatuto Tributario.

Tal la razón por la cual —continúa el alegato traído a colación— la jurisprudencia del Consejo de Estado ha admitido la procedencia de la acción de reparación directa en eventos en los cuales el acto administrativo durante su vigencia genera perjuicios y luego desaparece del mundo jurídico, bien por revocatoria directa, bien por derogación, ora por virtud de la prosperidad de una pretensión de nulidad por ilegalidad; por tanto, atendiendo a lo normado por el artículo 90 de la Constitución Política, Makro de Colombia S.A., no tiene la obligación jurídica de soportar las consecuencias patrimoniales sobrevenidas a causa del ejercicio irregular de la facultad constitucional de reglamentar la Ley por parte del Presidente de la República, por manera que se dan en el *sub judice* circunstancias similares a las que determinan la responsabilidad del Estado por el "hecho de la ley", toda vez que las cargas así impuestas por el Legislador provienen de un acto inválido que determina la ruptura del principio de igualdad ante las cargas públicas.



Expediente No.: 24.655
Radicación: 250002326000200001907 01
Actor: Makro de Colombia S.A.
Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

En el anterior orden de ideas, a juicio de la actora la responsabilidad de indemnizar los perjuicios antijurídicos en comento resulta atribuible al titular de la potestad reglamentaria —para el caso concreto, la Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público—, de suerte que le corresponde al Gobierno Nacional asumir la reparación del daño y no a la entidad que recibió el dinero producto del pago del impuesto, pues no se trata de solicitar la devolución de las sumas pagadas, sino de exigir la indemnización del daño ocasionado por quien expidió el acto anulado, dando aplicación "*al régimen de responsabilidad por acto legislativo*", más aún si se tiene en cuenta que

"... el Presidente de la República, al reglamentar la ley, creó una norma jurídica de carácter general y abstracto y, por lo mismo, la responsabilidad por el hecho de la ley, en el caso concreto, la creada en ejercicio de la función constitucional reglamentaria, compromete la responsabilidad del Estado.

(...)

De otra parte, téngase presente que el uso anormal de la función constitucional de reglamentar la Ley por parte del Presidente de la República, comportó una violación de las garantías constitucionales básicas de la propiedad privada reconocidas en el artículo 58 de la Carta Política, pues con la sentencia de ilegalidad proferida por el Consejo de Estado, se evidenció que el Presidente de la República, carecía por entero de competencia constitucional y legal para haber establecido exacciones fiscales a los particulares y, siendo principio general el de que no se puede ejercitar la facultad expropiatoria sin que medie una justa indemnización, existe, además por este respecto, fundamento suficiente para declarar la responsabilidad del Estado colombiano y condenarlo al pago de la indemnización de perjuicios por la expropiación a la que se vio sometida la demandante".

En lo atinente a la cuantía de la indemnización ordenada en el fallo consultado, reiteró la accionante que si bien es cierto que el objeto de las pretensiones no es la devolución de los impuestos pagados, ni la restitución



Expediente No.: 24.655
 Radicación: 250002326000200001907 01
 Actor: Makro de Colombia S.A.
 Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

del pago de lo no debido, no es menos verídico que como punto de referencia para establecer el *quantum* de la reparación debe tomarse el equivalente dinerario de las sumas que Makro de Colombia S.A., hubo de pagar por concepto de impuestos, al llevar a cabo el registro de los tres aumentos de capital suscrito a los cuales se refiere la demanda, más su actualización monetaria e intereses y como fue ésa, precisamente, la línea que siguió el Tribunal a *quo* para la liquidación de la condena, ajustándose, por lo demás, a los parámetros señalados por la jurisprudencia del Consejo de Estado para esta clase de juicios, la sentencia consultada resulta plenamente conforme con la legalidad, razón por la cual, en criterio del libelista, debe ser confirmada en los mismos términos en los cuales fue proferida por el Tribunal de primera instancia (fls. 107-135, c. 5).

Por cuanto respecta a la intervención del Ministerio Público, éste igualmente solicitó la confirmación del fallo consultado, por entender que concurren en el *sub lite* los elementos que permiten deducir responsabilidad patrimonial a la entidad demandada, pues se causó un daño antijurídico a la sociedad Makro de Colombia S.A., al haberla compelido a pagar un impuesto ilegalmente creado en un reglamento por el Gobierno Nacional; dicho daño resulta imputable a la Administración a título de falla en el servicio, la cual se configuró al comprobarse la falta de sustento jurídico de los pagos que la demandante realizó, debido a la indebida inclusión, en un decreto reglamentario, del cobro de un impuesto no contemplado en la ley reglamentada, circunstancia ésta constitutiva de una conducta antijurídica desplegada por el Gobierno Nacional.

A juicio de la Vista Fiscal, si bien generalizadamente se sostiene que en aras de mantener la estabilidad jurídica y la buena fe de los administrados, las situaciones jurídicas particulares creadas por razón de la aplicación de un acto administrativo general posteriormente anulado deben



Expediente No.: 24.655
 Radicación: 250002326000200001907 01
 Actor: Makro de Colombia S.A.
 Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa

permanecer inalterables comoquiera que la declaratoria de nulidad sólo ha de producir efectos *ex nunc*, ello no puede significar que si dichas situaciones particulares supusieron la causación de una lesión patrimonial a los individuos, éstos no se encuentren habilitados para reclamar, de manera particular y directa, la reparación del consiguiente daño, el cual se revela antijurídico en la medida en que el juez invalidó el fundamento normativo de la referida situación, cosa que resulta más clara aún en el asunto *sub examine*, si se tiene en cuenta que la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha fallado procesos iniciados en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, por sociedades que pagaron el varias veces aludido —y posteriormente anulado— impuesto por la inscripción del documento contentivo del aumento de capital suscrito, en contra de los actos administrativos mediante los cuales fueron negadas las correspondientes devoluciones; en las referidas decisiones de la Sección Cuarta, se ha negado la anulación de los actos demandados por entender que se trata de “situaciones jurídicas consolidadas”, respecto de las cuales no se hallan pendientes de decisión recursos en la vía gubernativa, procesos judiciales o solicitudes de devolución formuladas en los términos del inciso 6 del artículo 15 del Decreto 650 de 1996, precepto éste igualmente anulado, a la postre, por la misma Sección Cuarta de esta Corporación.

En criterio de la Procuraduría Delegada interviniente, frente a casos como el presente la mencionada teoría de las “situaciones jurídicas consolidadas”, como fundamento para impedir que los administrados reclamen judicialmente por exacciones ilegales de las cuales fueron objeto si antes no han elevado solicitud expresa de devolución del impuesto pagado, se traduce en la prédica de la irresponsabilidad del Estado en materia tan neural y claramente afectante del derecho de propiedad y de los derechos adquiridos legalmente —protegidos por el artículo 58 constitucional—, en clara contravía de lo dispuesto por el artículo 90 de la Carta Política, más allá de



Expediente No.: 24.655
Radicación: 250002326000200001907 01
Actor: Makro de Colombia S.A.
Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

que se ampararía jurídicamente la consolidación de situaciones carentes de justo título y se extendería carta de naturaleza a una práctica impositiva inconstitucional, por parte de la Administración.

Y es que las situaciones jurídicas particulares o individuales "se consolidan" cuando surgen de la aplicación de normas válidas, razón ésta que las hace merecedoras de protección frente a las posteriores mutaciones del régimen legal, de suerte que las nuevas normas no podrían imponer obligaciones distintas o variar las reglas de adquisición de derechos ya radicados en cabeza de los administrados; pero dicha circunstancia no resulta, en manera alguna, equiparable a la que tiene lugar cuando la disposición que regulaba la situación correspondiente es judicialmente declarada contraria a Derecho, por manera que las situaciones particulares a las cuales dio lugar —en especial las adversas a los administrados— devendrían en inmodificables en tanto que "consolidadas", pues

"... lo que no es válido desde su mismo nacimiento, no puede dar lugar a situaciones válidas, sin que, de otro lado, la estabilidad y seguridad del sistema jurídico sirvan de excusa para exigir a ciertas personas un sacrificio especial de sus derechos, derivado de una actividad ilegal del Estado.

En el presente caso, no sólo se declaró la nulidad de la norma que establecía el impuesto que finalmente y en tres ocasiones pagó la sociedad demandante, sino también la que estipulaba el plazo irrisorio de 15 días, para reclamar su devolución, en las circunstancias que consagraba tal norma: cuando no se hubiera causado el impuesto por no estar el acto o contrato sujeto a registro, por desistimiento del acto o contrato, por pagos en exceso o por pago de lo no debido.

¿Cómo alegar el pago de lo no debido, cuando existía un decreto reglamentario cobijado por la presunción de legalidad que expresamente exigía el pago del impuesto de registro por concepto de la inscripción del acto de



Expediente No.: 24.655
Radicación: 250002326000200001907 01
Actor: Makro de Colombia S.A.
Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

umento de capital suscrito? Eso es exigirle demasiado a los contribuyentes, haciendo de paso nugatorio su derecho a obtener el resarcimiento posterior de los perjuicios derivados de la ilegal exacción, una vez ésta es declarada como tal por la jurisdicción de lo contencioso administrativo".

Por otra parte —según se adelantó que lo anota la Procuradora Quinta Delegada ante esta Corporación—, el artículo 338 de la Constitución Política dispone que la ley debe fijar, directamente, cuáles son los sujetos activos, pasivos, los hechos y las bases gravables, así como las tarifas, de los impuestos, de tal forma que el Gobierno Nacional no puede arrogarse la facultad de incluir dichos elementos propios de un tributo en un precepto reglamentario, ni siquiera en situaciones de apremiante necesidad de recursos financieros, no obstante lo cual

"... pareciera que se acude a este sistema como mecanismo de solución temporal y de emergencia, que resulta efectivo en la medida en que de hecho los recursos ingresan a las arcas del Tesoro Nacional, sin importar las consecuencias futuras de tal exacción ilegal; toda vez que, en virtud de la "teoría de las situaciones jurídicas consolidadas", si el contribuyente no reclama por el pago efectuado, pierde luego el derecho a hacerlo aunque, como en el presente caso, haya sido totalmente inconstitucional e ilegal el cobro del respectivo impuesto".

Concluyó su intervención el Ministerio Público anotando que no es, en absoluto, exótica la obligación del Estado —judicialmente impuesta— de reparar los daños que ocasione debido al irregular ejercicio de su potestad impositiva, pues así lo dispuso la Corte Constitucional en la sentencia C-149 de 1993, en la cual se ordenó al Ministerio de Hacienda y Crédito Público reintegrar, en un plazo de seis meses, la totalidad de las sumas recaudadas por concepto de la aplicación del artículo 17 de la Ley 6 de 1992, declarado inexecutable mediante el referido pronunciamiento; sin embargo, dado que la declaratoria de nulidad de la letra b) del artículo 8 del Decreto 650 de 1996



Expediente No.: 24.655
Radicación: 250002326000200001907 01
Actor: Makro de Colombia S.A.
Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa

se produjo dentro de un proceso instaurado en ejercicio de la acción pública de nulidad, naturalmente el fallo no podía incluir decisión distinta de excluir del tráfico jurídico la disposición violatoria de normas superiores, sin que resultara posible efectuar condenas adicionales, por manera que la reclamación de los perjuicios que se derivan directamente de esa declaratoria de nulidad —la cual pone de presente una evidente falla en el servicio— debe rituarse a través de la acción de reparación directa, tal y como lo hizo la sociedad actora en el presente litigio (fls. 136-157, c. 1).

En este estado del proceso y sin que se observe la configuración de causal alguna de nulidad que invalide lo actuado, procede la Sala a proferir sentencia, previo lo cual efectuará las siguientes

2. CONSIDERACIONES.

2.1. Lo que se debate.

Teniendo en cuenta el panorama que se deja expuesto, considera la Sala que para resolver el asunto que se somete a su consideración por razón del grado jurisdiccional de consulta a tramitar respecto de la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dentro del presente proceso, resulta imperativo despejar los siguientes problemas jurídicos:

- (i) Precisar si se reúnen los requisitos para tramitar el grado jurisdiccional de consulta dentro del *sub lite*, así como los alcances de las facultades del *ad quem* en dicha instancia procesal;
- (ii) Establecer si procede, en qué circunstancias y bajo qué título jurídico de imputación, declarar la responsabilidad extracontractual del



Expediente No.: 24.655
Radicación: 250002326000200001907 01
Actor: Makro de Colombia S.A.
Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

Estado por razón de los perjuicios causados a los administrados como consecuencia de los efectos producidos, durante su vigencia, por un acto administrativo de alcance general, creador de una obligación tributaria, el cual posteriormente es anulado por el Juez de lo Contencioso Administrativo;

(iii) De conformidad con lo anterior, examinar si el fallo consultado resulta, o no, conforme a Derecho.

2.2. El grado jurisdiccional de consulta.

Los presupuestos exigidos para que resulte obligatorio tramitar el grado jurisdiccional de consulta respecto del fallo proferido en la primera instancia, se encuentran previstos en el artículo 184 del Código Contencioso Administrativo —C.C.A.—, disposición que a dicho respecto prevé lo siguiente:

"ARTICULO 184 (modificado por el artículo 57 de la ley 446 de 1998). Las sentencias que impongan condena en concreto, dictadas en primera instancia a cargo de cualquier entidad pública que exceda (sic) de trescientos (300) salarios mínimos mensuales legales o que hayan sido proferidas en contra de quienes hubieren estado representados por curador *ad litem*, deberán consultarse con el superior cuando no fueren apeladas (...)"

De conformidad con lo preceptuado por la norma legal antes transcrita, los siguientes son los requisitos que determinan la procedibilidad del grado jurisdiccional de consulta:

- a. Que el proceso tenga vocación de doble instancia, en consideración a la cuantía del mismo.



Expediente No.: 24.655
 Radicación: 250002326000200001907 01
 Actor: Makro de Colombia S.A.
 Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

b. Que la condena impuesta en la sentencia proferida por el *a quo*, a cargo de la entidad pública demandada, sea superior a 300 salarios mínimos legales mensuales.

c. Que la sentencia de primera instancia no haya sido apelada o,

d. Que la sentencia se haya proferido en contra de una persona que haya sido representada por curador *ad litem* (supuesto éste último que no aplica para el presente caso).

a. En relación con el primero de los requisitos mencionados, cabe señalar sin lugar a la menor hesitación, que el presente proceso tiene vocación de doble instancia, en la medida en que la de mayor valor de las pretensiones formuladas en la demanda, supera el monto mínimo exigido en la ley para tal fin. A ese respecto debe tomarse en consideración que los artículos 20 del Código de Procedimiento Civil —C. de P.C.— y 137 del C.C.A., preceptúan lo siguiente:

"Artículo 20. Determinación de la cuantía. La cuantía se determinará así:

Por el valor de las pretensiones al tiempo de la demanda, sin tomar en cuenta los frutos, intereses, multas o perjuicios reclamados como accesorios, que se causen con posterioridad a la presentación de aquélla.

Por el valor de la pretensión mayor, cuando en la demanda se acumulen varias pretensiones".

"Artículo 137. Contenido de la demanda. Toda demanda ante la jurisdicción administrativa deberá dirigirse al tribunal competente y contendrá:

(...)

6. La estimación razonada de la cuantía, cuando sea necesaria para determinar la competencia".



Expediente No.: 24.655
Radicación: 250002326000200001907 01
Actor: Makro de Colombia S.A.
Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

De acuerdo con los referidos parámetros legales, resulta claro que cuando en el libelo introductorio del proceso exista acumulación de pretensiones, la cuantía del litigio se establecerá por referencia al valor de la pretensión mayor y no como resultado de la sumatoria de todas las pretensiones; resulta determinante, entonces, la estimación de la cuantía del negocio, realizada al momento de la presentación de la demanda, con base en el monto al cual asciende el valor de la pretensión mayor, según lo ha explicado la jurisprudencia de esta Corporación, siguiendo los lineamientos normativos precedentemente aludidos, de suerte que

"... la cuantía es un factor objetivo que se fija en el momento de la presentación de la demanda con el único propósito de que el juez a-quo determine si el proceso corresponde a única o primera instancia (sin perjuicio de que posteriormente el ad-quem al momento de considerar eventualmente la admisión de un recurso de apelación revise tal decisión) lo cual explica por qué el artículo 137 del C.C.A, establece como requisito para la admisión de la demanda, la estimación razonada de la cuantía, so pena de inadmisión o rechazo de la misma (numeral 6° de ibidem)"².

En el anotado orden de ideas, esta Sala ha indicado que la determinación de la competencia por razón de la cuantía, a efectos de establecer si un proceso tiene, o no, vocación de doble instancia, comporta reparar en el monto de la pretensión de mayor valor, al momento de la presentación de la demanda, atendiendo a lo normado en el artículo 20, numerales 1 y 2, del Estatuto Procedimental Civil:

"Lo pertinente para acceder a la petición solicitada por el actor, es que reúna los requisitos establecidos en la ley

² Consejo de Estado, Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, auto del 28 de marzo de 2006; Consejero Ponente: Jaime Moreno García; Radicación número: 08001-23-31-000-2001-02191-01(Q).

220



Expediente No.: 24.655
Radicación: 250002326000200001907 01
Actor: Makro de Colombia S.A.
Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa

respecto de los procesos que tienen vocación de doble instancia.

Con relación a la petición señalada por el actor, hay que remitirse al artículo 20 Num. 2º del C.P.C que señala la determinación de la cuantía y que dice:

"Por el valor de la pretensión mayor, cuando en la demanda se acumulen varias pretensiones."

La doble instancia es una garantía procesal que otorga el legislador a ciertos procesos, que de acuerdo al contenido patrimonial que revisten, dan la facultad a las partes para que sea el superior jerárquico el que revise las actuaciones emitidas por quien tiene en principio competencia del caso, en procura de la obtención de la equidad y la justicia.

(...)

Para la Sala, el auto recurrido está ajustado a derecho en la medida que atiende lo establecido en la ley, ya que tuvo en cuenta el valor de la mayor pretensión razonada en la demanda...

(...)

... lo exigido por la Ley es el valor de la pretensión al momento de presentación de la demanda (Art. 137 Num. 6 C.C.A.), (...) La estimación razonada de la cuantía se presenta como una carga procesal de la parte para la fijación de la competencia del proceso..." (negritas y cursivas en el texto original)³.

Así las cosas, a la fecha de presentación del escrito contentivo de la demanda en el presente asunto —5 de septiembre de 2.000— la norma vigente en punto de la determinación de la competencia por razón de la cuantía, para conocer de los procesos de reparación directa promovidos en contra de la Nación, de las entidades territoriales o de las entidades descentralizadas —por servicios— de cualquier orden, era el Decreto 597 de 1988, cuerpo normativo cuyo artículo 2º asignaba el conocimiento de tales

³ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, auto del 16 de marzo de dos mil cinco (2005); Consejero Ponente: Ramiro Saavedra Becerra; Radicación número: 25000-23-26-000-2003-11150-01(26276).

201



Expediente No.: 24.655
Radicación: 250002326000200001907 01
Actor: Makro de Colombia S.A.
Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

negocios a los tribunales administrativos en primera instancia, cuando la cuantía excediera de tres millones quinientos mil pesos (\$ 3.500.000.00); asimismo, el anotado precepto disponía que la cuantía para efectos de la competencia, se determinaría por el valor de los perjuicios causados, estimados en la demanda por el actor en forma razonada, de conformidad con lo preceptuado por el varias veces mencionado artículo 20 del Código de Procedimiento Civil y, finalmente, el artículo 4 del mencionado Decreto 597 de 1988 preceptuaba lo siguiente:

"Artículo 4º. Para los efectos del artículo 1º, letra c) de la Ley 30 de 1987, modifícase el artículo 265 del Código Contencioso Administrativo así:

"Artículo 265. LAS CUANTIAS Y SU REAJUSTE. Los valores expresados en moneda nacional por este Código, se reajustarán en un cuarenta por ciento (40%), cada dos años, desde el primero (1º) de enero de mil novecientos noventa (1990), y se seguirán ajustando automáticamente cada dos años, en el mismo porcentaje y en la misma fecha. Los resultados de estos ajustes se aproximarán a la decena de miles inmediatamente superior.

La vigencia de los aumentos porcentuales a que se refiere el inciso anterior, no afectará la competencia en los asuntos cuya demanda ya hubiese sido admitida".

Atendiendo a los anteriores lineamientos, la cuantía mínima de un proceso de reparación directa, en el año 2.000, para que el mismo debiera ser tramitado en doble instancia, ascendía a la suma de veintiséis millones trescientos noventa mil pesos moneda corriente (\$26'390.000); ahora bien, la estimación de la cuantía del presente litigio, efectuada por el actor en el libelo introductorio del mismo con el fin de permitir precisar la competencia para conocer de él, se llevó a cabo en los siguientes términos:

"Estimo razonadamente la cuantía de la pretensión mayor indemnizatoria objeto del presente proceso en la



Expediente No.: 24.655
Radicación: 250002326000200001907 01
Actor: Makro de Colombia S.A.
Demandado: Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Pública.
Acción de reparación directa

suma de \$229'594.035, por concepto de daño emergente; por lo tanto, se trata de un proceso contencioso de dos instancias, de conformidad con el art. 132 num. 10 del Código Contencioso Administrativo".

Asimismo, la anterior afirmación se corresponde con el contenido de la pretensión segunda de la demanda, cuyo tenor es el siguiente:

"SEGUNDA: Que como consecuencia de la prosperidad de la pretensión anterior, se condene al ESTADO COLOMBIANO-RAMA EJECUTIVA DEL PODER PÚBLICO-MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO a pagar a la sociedad demandante, MAKRO DE COLOMBIA S.A., la totalidad de la indemnización por los perjuicios causados, incluido el daño emergente y el lucro cesante, así:

(...)

c) Por la suma de \$229'594.035,00, debidamente actualizada monetariamente desde el día 1 de abril de 1998 hasta el día del pago efectivo, con sus correspondientes intereses comerciales".

Lo expuesto evidencia que el valor de la pretensión mayor de la demanda supera el monto mínimo establecido para el año 2.000, con base en el Decreto 597 de 1988, para efectos de que un proceso de reparación directa debiera ser tramitado en doble instancia, circunstancia que determina la concurrencia del primero de los requisitos normativamente previstos para establecer la procedencia del grado jurisdiccional de consulta.

b. En cuanto al segundo requisito, estima la Sala que también se encuentra satisfecho, dado que la condena impuesta a la entidad pública demandada en la sentencia proferida el día 20 de febrero de 2003, ascendió a la suma de mil treinta y seis millones quinientos setenta y siete mil novecientos treinta y ocho pesos con dieciséis centavos (1.036'577.938,16); si se tiene en cuenta que para el año 2003, 300 salarios mínimos legales mensuales equivalían a noventa y nueve millones seiscientos mil pesos



Expediente No.: 24.655
Radicación: 250002326000200001907 01
Actor: Makro de Colombia S.A.
Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

(\$99'600.000), resulta evidente que el monto de la condena fijado en el fallo de primera instancia supera el mínimo previsto en el artículo 184 del C.C.A.

c. En relación con el tercer requisito en comento, se observa que ninguna de las partes interpuso el recurso de apelación contra la decisión de fondo proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, razón por la cual se cumple, igualmente, este último presupuesto legal.

Como corolario de lo anterior, forzoso resulta concluir que el trámite del grado jurisdiccional de consulta se torna imperativo en el presente encudernamiento.

Ahora bien, por cuanto atañe al propósito del mencionado grado jurisdiccional y a los alcances de la competencia del juez encargado del trámite del mismo, ha de señalarse que a pesar de no tratarse de un recurso propiamente dicho, sí permite al superior funcional acometer la revisión del fallo condenatorio en virtud de la imposición de una obligación resarcitoria a cargo del Estado, por manera que constituye una figura procesal instituida en favor de los intereses del Estado cuando éste no hubiere apelado la sentencia que le hubiere sido adversa; en ese orden de ideas, el artículo 184 del C.C.A., refleja el propósito del Legislador en el sentido de que el juez de segunda instancia conozca de la sentencia condenatoria proferida en contra de una entidad pública, bien sea por la vía del recurso de apelación o bien por la del grado jurisdiccional de consulta; en el anotado sentido, ha manifestado esta Sala lo siguiente:

"Recuérdese que la consulta es obligatoria si el recurso de apelación o no se interpuso o se declaró desierto, frente a aquellas sentencias dictadas en primera instancia que impongan **condenas en concreto** a cargo de cualquier entidad pública, siempre y cuando excedan de 300 salarios



Expediente No.: 24.655
Radicación: 250002326000200001907 01
Actor: Makro de Colombia S.A.
Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

mínimos mensuales legales (art. 184 C. C. A. modificado art. 57 ley 446 de 1998).

(...)

La doctrina ha reiterado la jurisprudencia del Consejo de Estado la cual está fundamentada en el interés público tutelado en la norma vista; ha dicho que si la sentencia es desfavorable a la entidad en todo o en parte y la Administración apela y el recurso se declara desierto por falta de sustentación o se desiste, **en todo caso y sin excepción**, el asunto tendrá que someterse a consulta. Si no fuera así, sería este el mejor camino para que la administración, en forma dolosa o negligente, impidiera la consulta" ⁴ (negritas en el texto original).

La naturaleza jurídica del grado jurisdiccional en comento determina que se trata de una instancia introducida por el Legislador con el propósito de propender por la protección del patrimonio público y del interés general, de forma que el juez de segunda instancia cuente con la posibilidad de examinar, sin restricción alguna, todos los aspectos perjudiciales para los intereses gestionados por la entidad pública demandada; ello debe conducir al *ad quem* a reparar en todos los argumentos y elementos, tanto fácticos como jurídicos, que pudieren redundar en beneficio de la defensa de la posición jurídica del extremo pasivo de la litis; tal ha de ser, en consecuencia, el norte del análisis a acometer por la Sala en el presente pronunciamiento, sin perder de vista que cuenta con la competencia para pronunciarse respecto de cualquier extremo del litigio que pudiere resultar favorable a los intereses de la Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público, como entidad accionada en el *sub judice*.

2.3. La responsabilidad del Estado por los daños causados a los administrados como consecuencia de la expedición de un acto administrativo general que crea una obligación tributaria y es

⁴ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, auto del 7 de junio de 2001; Consejera Ponente: María Elena Giraldo Gómez; Expediente: 19.552.

225



Expediente No.: 24.655
Radicación: 250002326000200001907 01
Actor: Makro de Colombia S.A.
Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

posteriormente anulado por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

Habida consideración de que, según se viene de exponer, el grado jurisdiccional de consulta impone al Tribunal *ad quem* la obligación de examinar todos los elementos fácticos y los argumentos jurídicos que pudieren resultar favorables a la situación jurídica de la parte en cuyo beneficio se surte la correspondiente instancia, debe la Sala ocuparse de analizar los distintos extremos a los cuales resultare viable atribuir la virtualidad de enervar los argumentos en los que se sustentó el *a quo* para proferir el fallo consultado, más allá, asimismo, de que frente a supuestos en considerable medida análogos al aquí examinado, esta Sección ha declarado patrimonialmente responsable a la entidad pública accionada.

En ese orden de ideas, la Sala partirá de señalar cuál ha sido la postura que recientemente ha asumido en relación con la responsabilidad extracontractual del Estado en asuntos como el que aquí se decide, para, seguidamente, abordar el examen de varios extremos que podrían resultar problemáticos a efectos de atribuir a la entidad accionada la responsabilidad de indemnizar los perjuicios cuya causación alega la sociedad actora en el presente proceso.

2.3.1. La postura actual de la jurisprudencia de la Sección Tercera del Consejo de Estado en relación con la responsabilidad patrimonial del Estado frente a supuestos como el examinado en el presente proceso.

La jurisprudencia de esta Sección ha encontrado fundamento jurídico suficiente en la falla en el servicio en la cual se traduce el ejercicio de la potestad normativa de la cual se hallan investidas las autoridades administrativas, cuando tal facultad se ejerce de forma contraria a la Constitución y/o a la ley, para sostener que resulta procedente reclamar, a través del cauce procesal constituido por la acción de reparación directa, la



Expediente No.: 24.655
Radicación: 250002326000200001907 01
Actor: Makro de Colombia S.A.
Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

indemnización de los perjuicios respectivos e, incluso, para declarar la responsabilidad patrimonial del Estado en eventos en los cuales esa irregular expedición de normas generales, impersonales y abstractas ocasiona, de forma directa —vale decir, sin que medie el proferimiento de un acto administrativo de alcance individual, en cuyo caso la reparación del daño pendería de la anulación del correspondiente acto de efectos singulares y concretos—, daños antijurídicos a alguna persona; en la anotada dirección, mediante auto calendado el 15 de mayo de 2003, la Sala precisó:

"Origen del daño aducido por el actor. Algunos actos administrativos, como se dijo, se traducen en un sacrificio en la esfera de actuación personal o en el patrimonio de los particulares⁵. Por lo general, los administrados resultan asumiendo una posición de sacrificio cuando la administración cumple funciones para proveerse de recursos. En efecto, si la administración necesita medios para el cumplimiento de las finalidades que el legislador y el constituyente le han impuesto y tales medios deben provenir de la comunidad, su obtención, supondrá un sacrificio: "sacrificio es realizar una prestación personal obligatoria, soportar una expropiación... y contribuir con las cargas públicas mediante el pago del impuesto"⁶.

En esos casos, sin duda, se genera un perjuicio que habrá de considerarse jurídico en tanto el particular está obligado a soportarlo en cumplimiento de sus deberes constitucionales (artículo 95 C.P.) y en obediencia de los mandatos legales o administrativos que los desarrollen en cada evento concreto. Ese tipo de perjuicio tiene una causa de justificación expresa y concreta, consistente en un título que lo legitima⁷, en este caso, la exacción de un tributo.

Se advierte que, al margen de que, a lo largo del proceso, se discuta la causalidad del daño, en este momento procesal basta tener en cuenta las razones y

⁵ Nota original de la providencia citada: GONZALEZ PEREZ, Jesús. Comentarios a la Ley de Procedimiento Administrativo. Editorial Civitas, Madrid 1991. Pp 202 – 203.

⁶ Nota original de la providencia citada: GONZALEZ PEREZ, Jesús. Comentarios a la Ley de Procedimiento Administrativo. Editorial Civitas, Madrid 1991. Pp 202 – 203.

⁷ Nota original de la providencia citada: En ese sentido, ver HENAO, Juan Carlos. II Jornadas Colombo Venezolanas de Derecho Público. 1996, página 774.

227



Expediente No.: 24.655
Radicación: 250002326000200001907 01
Actor: Makro de Colombia S.A.
Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

planteamientos aducidos en la demanda para decidir si es adecuada la acción en ejercicio de la cual fue interpuesta.

Así pues, el actor, obedeciendo la imposición de un tributo departamental contenido en la Ordenanza 044 de 1998, pagó lo que correspondía mientras tal Ordenanza estuvo vigente, soportando un perjuicio que, durante la vigencia del acto, se reputó jurídico, pero cuya antijuridicidad quedó delatada con la declaración de nulidad de dicha ordenanza en sede judicial, declaración que privó de legitimidad a los efectos ya generados e impidió que produjera otros en la medida en que la expulsó de la vida jurídica.

El perjuicio aducido por el actor, tal como se deriva de su planteamiento, se causó con la aplicación de la Ordenanza 044 de 1998, y su antijuridicidad se derivó de su declaración de nulidad proferida por el Consejo de Estado. En consecuencia, habiendo decisión judicial sobre la ilegalidad del acto en virtud del cual el actor sufrió -según dice- el detrimento patrimonial que pretende se le repare, en otros términos, habiendo operado la institución de la cosa juzgada respecto de la ilegalidad del acto, él ha dejado de existir como objeto de cualquier acción que pretenda su nulidad, de manera que los daños causados por tal acto, "debidamente acreditados en cuanto a su ocurrencia y cuantía, habilitan al perjudicado para demandarlos por la cuerda propia de la acción de reparación directa"⁸.

Por eso, en una oportunidad anterior, la Sala reconoció que

"la responsabilidad extracontractual no sólo puede provenir de hechos, omisiones, operaciones administrativas materiales, ocupación permanente o temporal por trabajos públicos, también puede provenir de la declaración administrativa o judicial de la ilegalidad de los actos, revocatoria o nulidad, respectivamente; pues esas declaratorias reconocen la anomalía administrativa"⁹.

⁸ Nota original de la providencia citada: Consejo de Estado, Sección Tercera, auto de agosto 24 de 1998. Expediente número 13685.

⁹ Nota original de la providencia citada: Consejo de Estado, Sección Tercera, auto de 19 de abril de 2000, expediente número 19517.



Expediente No.: 24.655
Radicación: 250002326000200001907 01
Actor: Makro de Colombia S.A.
Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

Inconstitucionalidad de requisitos adicionales para acceder a la justicia. De acuerdo con lo que se dijo en la parte general de estas consideraciones, si una de las finalidades de la jurisdicción contenciosa es servir como vía para discutir la responsabilidad del Estado y, de ser procedente, declararla permitiendo la reparación de los daños que le hubieren sido imputables, resulta útil tener en cuenta que "cualquier actuación por parte de la Administración que incida en el ámbito vital de un sujeto, que no sea legal, habilita inmediatamente a ese sujeto con una acción... para defender la integridad de su ámbito vital"¹⁰.

(...)

Conclusión. Para la Sala es claro, entonces, que se trata de un caso en que la interesada solicita la indemnización del perjuicio antijurídico que le causó el pago de un impuesto que devino ilegal.

La causa del daño, tal como lo plantea la demandante, es el acto administrativo declarado ilegal, sacado de la vida jurídica por el juez contencioso administrativo, no susceptible de ser demandado otra vez.

Sin duda, los perjuicios aducidos por el actor, podrán ser reparados en caso de que se encuentren acreditados debidamente. Obviamente, el haber desvirtuado la presunción de legalidad del acto del que el demandante dice se derivaron tales efectos, no obliga al reconocimiento de lo pedido por él, pues para ello debe haber certeza sobre todos los elementos de la responsabilidad.

En conclusión: la acción de reparación directa es procedente para obtener la indemnización de perjuicios causados por un acto administrativo ilegal cuando tal ilegalidad ha sido declarada judicialmente, pues tal declaración deja a la vista una falla en el ejercicio de la función pública. Por ello, la demanda no podía ser rechazada" (subrayas fuera del texto original)¹¹.

¹⁰ Nota original de la providencia citada: GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. Op Cit. P 68.

¹¹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, auto del 15 de mayo de 2003; Consejero Ponente: Alier Eduardo Hernández Enriquez; Expediente: 23.205.



Expediente No.: 24.655
 Radicación: 250002326000200001907 01
 Actor: Makro de Colombia S.A.
 Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

En similar sentido se pronunció la Sala respecto de la procedencia de la acción de reparación directa para reclamar la indemnización de los perjuicios causados a los entonces accionantes por un decreto proferido por el Gobierno Nacional —algunas de cuyas disposiciones tenían fuerza de ley, mientras que otras ostentaban la naturaleza de reglamento administrativo— que fue declarado parcialmente inexecutable por la Corte Constitucional; en esta ocasión, además de precisar que el término de caducidad de la acción de reparación directa en comento debe iniciar a computarse a partir de la ejecutoria de la sentencia judicial que excluye del ordenamiento jurídico la norma general cuya eficacia ocasionó los daños que se pretende sean reparados, esta Sección expresó lo siguiente:

"Términos de caducidad. La antijuridicidad del daño la deriva el actor del mencionado pronunciamiento judicial, por lo que tal declaración es el punto de partida para el cómputo del término de caducidad de la acción de reparación directa, que es la que ejerció el interesado.

(...):

"Conclusión. La elección de la acción de reparación directa fue adecuada, pues, como se desprende de lo dicho y de acuerdo con la narración de los hechos que motivaron la demanda, una falla en la función legislativa (ordinaria y extraordinaria) generó los perjuicios aducidos por el actor.

Los efectos materiales causados por los actos declarados inexecutables por la Corte, podrán ser reparados en caso de que se encuentren acreditados debidamente. Obviamente, tal inexecutableidad no obliga al reconocimiento de lo pedido por el demandante, pues debe haber claridad, al menos, sobre su ocurrencia y cuantía.

En conclusión: la acción de reparación directa es procedente para obtener la indemnización de perjuicios causados por la aplicación de una norma que ha sido declarada inexecutable, pues tal declaración deja a la vista



Expediente No.: 24.655
Radicación: 250002326000200001907 01
Actor: Makro de Colombia S.A.
Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

una falla en el ejercicio de la función pública. Por ello, la demanda no podía ser rechazada" (énfasis añadido)¹².

Similar manifestación hizo la Sala en sentencia fechada el cinco de julio de 2006, aún cuando en este último caso se declaró inhibida para desatar de fondo la acción de reparación directa incoada para reclamar la indemnización de los perjuicios que —según la entidad territorial allí accionante— derivaron de la eficacia de un acto administrativo general posteriormente anulado, comoquiera que en dicha oportunidad halló la Sala que la fuente directa del daño alegado la constitúan unos actos administrativos de alcance individual, no demandados en la referida ocasión y proferidos con fundamento en la antes mencionada decisión administrativa de efectos impersonales y abstractos a la postre excluida del ordenamiento jurídico por el juez competente:

"3. La procedencia excepcional de la acción de reparación directa frente al daño causado directamente con el acto administrativo general que es declarado nulo.

La Sala ha precisado que la responsabilidad extracontractual del Estado puede provenir de un acto administrativo que ha sido declarado ilegal, en la medida en que dicha declaratoria reconoce la anomalía administrativa presentada.¹³ Procedencia de la acción, que sólo tiene lugar cuando quiera que entre el daño antijurídico causado y el acto administrativo general no media acto administrativo particular que pueda ser atacado en sede jurisdiccional.

Es claro que la acción de reparación directa sólo procede si la antijuridicidad del daño deriva directamente

¹² Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, auto del 15 de mayo de 2003; Consejero Ponente: Alier Hernández Enríquez; Expediente: 23.245.

¹³ Nota original de la sentencia citada: CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN TERCERA, Auto de 19 de abril de 2001, Rad. 19517, C.P. María Elena Giraldo Gómez.



Expediente No.: 24.655
 Radicación: 250002326000200001907 01
 Actor: Makro de Colombia S.A.
 Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

de la declaración de nulidad del acto administrativo general por parte del juez del mismo: ..."14.

Con posterioridad, la Sección Tercera falló un proceso iniciado en ejercicio de la acción de grupo, en el cual los accionantes reclamaban la reparación de los daños que les fueron irrogados por el acto administrativo general proferido por una entidad territorial, mediante el cual se creó una obligación tributaria con violación de preceptos constitucionales y legales, razón por la cual dicho acto fue declarado nulo por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo; en esta ocasión la Sala consideró que proferir un acto administrativo contrario a la Constitución Política y/o a la ley, constituye una evidente falla del servicio en la cual incurre la Administración y que si la decisión administrativa contraria a derecho impone una obligación tributaria, las sumas que por dicho concepto hubieren sido pagadas por los contribuyentes dan lugar a que se configuren sendos pagos de lo no debido, razón por la cual concierne al juez disponer su restitución en favor de quien en su momento entregó los correspondientes dineros a la entidad competente, pues en caso contrario se terminaría prohiendo un enriquecimiento sin causa, por manera que —según se sostuvo—

"... solo resta repetir lo dicho por la Sala, en varias oportunidades, en cuanto a que la responsabilidad patrimonial del Estado, establecida en el artículo 90 de la Constitución Política no establece ninguna excepción respecto de la actuación de alguna autoridad pública¹⁵. Además, la no devolución de lo pagado por un impuesto declarado ilegal, configuraría para la administración un enriquecimiento de la misma naturaleza.

(...)

La declaración de nulidad del acto administrativo que sustentaba el impuesto de telefonía urbana configura

¹⁴ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, sentencia del cinco de julio de 2006; Consejera Ponente: Ruth Stella Correa Palacio; Expediente: 21.051.

¹⁵ Nota original de la sentencia citada; Al respecto ver Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, sentencia del cuatro de septiembre de 1997, radicación: 10.285, actor: Efraín Campo Trujillo.

232



Expediente No.: 24.655
Radicación: 250002326000200001907 01
Actor: Makro de Colombia S.A.
Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa

una falla del servicio de la cual se deriva el daño antijurídico, cuya indemnización se solicita en la demanda. En efecto dicha de (sic) declaración convierte el pago de dicho impuesto en un pago indebido, dado que la declaración de nulidad de un acto administrativo, es, en sí misma, constitutiva de una falla del servicio. Mantener lo pagado indebidamente, por los miembros del grupo, en el patrimonio de la entidad demandada configuraría un enriquecimiento injustificado, y contrario a la ley, en su favor. Como lo ha manifestado la doctrina:

"Ya se había enunciado que el principio de legalidad es otro principio que tiene la virtud de permitir al juez conocer el contenido de las obligaciones administrativas. La existencia del principio de legalidad como principio que define los Estados de Derecho estudiados, puede pues ser constatado en el ámbito de la responsabilidad del Estado. En efecto, aún en el interior de la noción de falla del servicio público, el principio juega un papel importante para definir el alcance del concepto en estudio.

"El punto de partida en este sentido es claro: existe para la administración la obligación de respetar la legalidad, lo cual equivale a decir que "la violación de la legalidad puede conllevar a la nulidad de un acto, pero constituye también, normalmente, una falla del servicio"¹⁶.

[...]

"... la ilegalidad es una condición necesaria para la existencia de una falla del servicio, lo cual equivale a decir que, para que la responsabilidad por falla del servicio sea declarada, forzosamente el acto jurídico que se encuentra al origen del perjuicio debe ser ilegal ..."¹⁷

Resulta también pertinente hacer referencia a la jurisprudencia española citada en el fallo C-038/2006, en lo que se refiere a la responsabilidad patrimonial del Estado por una ley declarada inexecutable:

"[C]iertamente, el Poder Legislativo no está exento del sometimiento a la Constitución y sus actos -leyes- quedan bajo el imperio de tal norma suprema. En los casos donde la Ley vulnere la Constitución, evidentemente el Poder

¹⁶ Nota original de la sentencia citada: Laurent Richer, *La faute du service public dans la jurisprudence du Conseil d'Etat*, Ed. Economica, 1978, p. 20.

¹⁷ Nota original de la sentencia citada: Juan Carlos Henao, "La noción de falla del servicio como violación de un contenido obligacional a cargo de una persona pública en el derecho colombiano y el derecho francés", en: *Estudios de Derecho Civil – Obligaciones y Contratos*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2003.



Expediente No.: 24.655
Radicación: 250002326000200001907 01
Actor: Makro de Colombia S.A.
Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

Legislativo habrá conculcado su obligación de sometimiento, y la antijuridicidad que ello supone traerá consigo la obligación de indemnizar. Por tanto, la responsabilidad del Estado-legislador puede tener (...) origen en la inconstitucionalidad de la Ley.

"[P]or definición, la ley declarada inconstitucional encierra en sí misma, como consecuencia de la vinculación más fuerte de la Constitución, el mandato de reparar los daños y perjuicios concretos y singulares que su aplicación pueda haber originado (...) Existe, en efecto, una notable tendencia en la doctrina en el derecho comparado a admitir que, declarada inconstitucional una ley, puede generar un pronunciamiento de reconocimiento de responsabilidad patrimonial cuando aquella ocasione privación o lesión de bienes, derechos o intereses jurídicos protegibles¹⁸."

Parafraseando las citas anteriores es claro que las autoridades públicas se encuentran sometidas al imperio de la Constitución y la ley; de llegarse a conculcar dicha obligación se puede causar un daño antijurídico, imputable a la administración bajo el título de falla del servicio. El deber de indemnizar que surge de tal título no admite excepción alguna, como bien lo ha interpretado la Sala, al aplicar el artículo 90 de la Constitución Política.

Por lo anterior se revocará la sentencia apelada y en su lugar se declarará la responsabilidad del municipio de Pereira, que se deriva de la nulidad del acuerdo 51 de 2001 y se le condenará a devolver lo pagado por dicho concepto, con el capital debidamente actualizado y los rendimientos correspondientes a cada uno de los miembros del grupo"¹⁹.

La argumentación expuesta sirvió a la Sala para justificar la decisión consistente en ordenar a la entidad demandada que restituyese a los accionantes los dineros que éstos pagaron por concepto del "impuesto" irregularmente creado mediante el acto administrativo anulado, junto con la indexación y los intereses remuneratorios correspondientes; tal es la postura

¹⁸ Nota original de la sentencia citada: STS de 29 de febrero de 2000 FJ 4°.

¹⁹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Sentencia del 16 de agosto de 2007; Radicación: AG 660012331000200400832 01.



Expediente No.: 24.655
 Radicación: 250002326000200001907 01
 Actor: Makro de Colombia S.A.
 Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

que, por consiguiente, ha mantenido recientemente la Sección Tercera en relación con este tipo de asuntos, la cual se corresponde con la decisión adoptada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca en el *sub judice*, razones que, *prima facie*, habrían de conducir a la confirmación de la misma²⁰.

No son pocos, empero, los elementos de juicio que podrían esgrimirse en contra de la referida línea argumentativa y son ellos, precisamente, los que serán abordados a continuación.

2.3.2. Los reparos que cabría formular al reconocimiento de la responsabilidad patrimonial del Estado en casos como el *sub judice*.

Los planteamientos precedentemente aludidos, cuya sencilla reiteración bien podría resultar suficiente para fundamentar la confirmación del fallo consultado, no permiten a la Sala soslayar la necesidad y la importancia de hacer alusión a algunas cuestiones que podrían revestir la entidad suficiente para contrarrestar el peso de las referidas razones que justificarían declarar la responsabilidad patrimonial de la accionada en el presente caso.

²⁰ La conclusión anotada no colide, en manera alguna y por tratarse de supuestos completamente disímiles, con lo expresado recientemente por esta Sala en relación con la improcedibilidad de la acción de reparación directa con el fin de reclamar la indemnización de los perjuicios que hubiere podido causar un acto administrativo revocado directamente por la propia Administración, si la acción judicial respectiva no fue incoada dentro del término de caducidad de la de nulidad y restablecimiento del derecho —y en especial cuando la revocatoria directa tuvo lugar con posterioridad a la expiración del mencionado término de caducidad—, comoquiera que admitir lo contrario implicaría dejar a disposición de los particulares la observancia de normas de orden público, como lo son tanto aquéllas que establecen los cauces procesales a través de los cuales puede reclamarse la responsabilidad patrimonial del Estado, cuanto los preceptos que fijan los términos de caducidad de los mismos, éstos últimos establecidos en salvaguarda de la estabilidad y de la seguridad de las relaciones y de las situaciones jurídicas. En el anotado sentido, véase Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, sentencia del 13 de mayo de 2009; Consejero ponente: Ramiro Saavedra Becerra; Radicación número: 25000-23-26-000-1998-01286-01(27422).



Expediente No.: 24.655
Radicación: 250002326000200001907 01
Actor: Makro de Colombia S.A.
Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

Tal la razón por la cual debe examinarse la incidencia que para dirimir este litigio pudiere tener la jurisprudencia en virtud de la cual no procede la devolución de lo pagado por los contribuyentes en cumplimiento de normas generales que consagran obligaciones tributarias y que, después de efectuados los correspondientes pagos, son declaradas nulas por el juez competente; en tales circunstancias, la jurisprudencia ha considerado que los efectos del fallo que declara la nulidad en comento no tienen la virtualidad de modificar situaciones jurídicas consolidadas, de suerte tal que sólo tendrán derecho a obtener la restitución de lo pagado aquellos administrados que además de haber cumplido con la exacción irregularmente ordenada, hubieren impugnado, por estimarlo indebido, bien judicial, bien administrativamente, el referido pago, sin que el respectivo procedimiento de reclamación —judicial o administrativo, se insiste— hubiere sido resuelto al momento en el cual se profiere la decisión jurisdiccional mediante la cual se anula el acto administrativo general que de forma espuria estableció la cuestionada exigencia fiscal.

Esto último cuenta con especial trascendencia en el caso que ahora ocupa la atención de la Sala comoquiera que la parte actora no alegó y menos demostró que hubiera efectuado reclamación —administrativa o judicial— alguna, distinta de la iniciación del presente pleito, con el fin de requerir y de obtener la devolución de los dineros que pagó en cumplimiento a la obligación que fue impuesta por el posteriormente anulado segmento normativo contenido en la letra b) del artículo 8 del Decreto Reglamentario 650 de 1996.

Adicionalmente y ello quizá en línea con cuanto se acaba de expresar, se ha sostenido que ordenar la devolución de lo pagado por los administrados en cumplimiento de normas creadoras de obligaciones



Expediente No.: 24.655
 Radicación: 250002326000200001907 01
 Actor: Makro de Colombia S.A.
 Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

tributarias excluidas del ordenamiento jurídico por decisión judicial, ocasionaría un irreparable "quebranto para la Hacienda Pública"²¹, circunstancia que podría conducir a que la misma cayera en situación de quiebra técnica.

2.3.2.1 En cuanto tiene que ver con los efectos de los fallos mediante los cuales se declaran nulas disposiciones reglamentarias consagratorias de obligaciones tributarias, la jurisprudencia del Consejo de Estado arroja algunas oscilaciones y plantea importantes inquietudes; así lo evidencia, en primer término, el tratamiento que al tema de los efectos de los fallos mediante los cuales se declara la nulidad de actos administrativos generales contentivos de obligaciones tributarias ha ofrecido la Sección Cuarta de esta Corporación, la cual, hace algunos años, mantuvo la tesis de acuerdo con la cual dichos efectos sólo habrían de producirse *ex nunc*, esto es a partir de la notificación de la sentencia respectiva:

"Debe considerarse que si bien en principio toda nulidad que se decreta por el Contencioso Administrativo tiene efectos retroactivos, en este evento, tratándose especialmente de asuntos tributarios, deberá tenerse en

²¹ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, *La responsabilidad patrimonial del Estado Legislador en el Derecho español*, segunda edición, Civitas, Madrid, 2007, pp. 258-259. Para sustentar la aludida aseveración, el profesor García de Enterría se apoya en la que constituye la tendencia en Alemania y, particularmente, en Estados Unidos, país este en el cual actualmente impera la llamada "doctrina prospectiva" en punto de los efectos de los fallos de inconstitucionalidad, los cuales se producen sólo *pro futuro*, aún cuando con anterioridad al fallo *Linkletter*, de la Corte Suprema estadounidense, de 1973, operaba la tesis de la retroactividad absoluta de dichas sentencias —desde el célebre fallo *Marbury vs. Madison*, de 1803—; pero incluso en la referida pretérita época, relata García de Enterría que

"... de ese principio [el de la retroactividad absoluta de los fallos de inconstitucionalidad] se excluyeron, precisamente, las sentencias que anulaban leyes tributarias. Nada menos que en 1835, la Corte Suprema estableció (sentencia Elliot) el criterio de que no debe devolverse el importe de los impuestos que se cobraron por una Ley luego [de] declarada inconstitucional, por dos razones: porque esto causaría un disrupt (una muy grave alteración) en las finanzas del Gobierno y porque el contribuyente ha recibido ventajas de su pago bajo la forma de obras y servicios públicos realizados con esas finanzas" (cursivas en el texto original). Cfr. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, *La responsabilidad patrimonial del Estado Legislador en el Derecho español*, cit., pp. 265-268.

237



Expediente No.: 24.655
Radicación: 250002326000200001907 01
Actor: Makro de Colombia S.A.
Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

cuenta que las normas impositivas tienen aplicación dentro de determinados períodos fiscales y por ello, así hayan sido derogadas, la nulidad que se ordene no puede afectarlas en cuanto al lapso en que tuvieron vigencia. O sea que debe ser una nulidad con efectos hacia el futuro. Por ello procede la decisión de mérito y no la inhibitoria, porque no hay sustracción de materia. Y no habiéndola, hay competencia para decidir de fondo"²².

Sin embargo, la tesis que se sostiene de un tiempo a esta parte, en la misma Sección Cuarta en mención, plantea que los efectos del fallo que ordena la anulación de un reglamento que prevé o que regula, inconstitucional y/o ilegalmente, una obligación de índole fiscal, se retrotraen al momento de la expedición del acto anulado, vale decir, que operan *ex tunc* (desde entonces); empero, un matiz trascendental se introduce a este postulado inicial: los efectos retroactivos de la sentencia que declara la nulidad no alcanzan a las *situaciones jurídicas consolidadas* antes de producirse el fallo, mientras que sí tienen la virtualidad de incidir en las *situaciones jurídicas que apenas se encuentran en curso* para el momento en el cual el reglamento respectivo resulta excluido del sistema jurídico como consecuencia del fallo que declara su nulidad.

La Sección Cuarta de esta Corporación ha dejado clara la aludida distinción entre situaciones jurídicas *consolidadas* y situaciones jurídicas *en curso*, con el fin de precisar los alcances de los fallos que declaran la nulidad de actos administrativos generales que consagran obligaciones tributarias, tratándose, precisamente, de los efectos de la sentencia proferida por dicha instancia el 4 de septiembre de 1998, mediante la cual se dispuso la anulación del aquí tantas veces mencionado aparte de la letra b) del artículo 8 del Decreto reglamentario 650 de 1996, precepto que estableció la base

²² Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 7 de mayo de 1984; Radicación número: 6665; Actor: Pedro Silvio Pulido Pinto.

238



Expediente No.: 24.655
Radicación: 250002326000200001907 01
Actor: Makro de Colombia S.A.
Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

gravable en la inscripción de contratos o reforma de sociedades e incluyó en la misma, contrariando la Constitución Política y la Ley 223 de 1995, la inscripción del documento sobre aumento del capital suscrito²³ —pronunciamiento a cuya *ratio decidendi* se hará referencia más adelante, por tener decisiva incidencia en el asunto *sub examine*—.

En ese orden de ideas, la Sección Cuarta ha desestimado las pretensiones de demandas encaminadas a obtener la anulación de los actos administrativos individuales que habían negado la devolución de lo que los contribuyentes pagaron por el referido concepto, cuando los actos de alcance singular y concreto en comento no estuvieren siendo materia de discusión ante la propia Administración o en sede judicial, al momento de haberse proferido —y notificado— la aludida sentencia del 4 de septiembre de 1998 —de suerte que la situación jurídica individual respectiva se entendía *consolidada*—, mientras que, *contrario sensu*, se ha accedido a las pretensiones de demandas presentadas, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, con similares propósitos, en eventos en los cuales se encontraban pendientes de decisión actuaciones administrativas o jurisdiccionales a través de las cuales se reclamaba la devolución de lo que se consideró indebidamente pagado en acatamiento de lo normado por la letra b) del artículo 8 del Decreto 650 de 1996, en el momento en el cual fue anulado el referido precepto por la Jurisdicción Contencioso Administrativa —con lo cual la correspondiente situación individual se estimaba *en curso o no consolidada*—:

"Como se precisó en los antecedentes, la hoy actora en ejercicio del derecho de petición el 25 de noviembre de

²³ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 4 de septiembre de 1998; Consejero Ponente: Daniel Manrique Guzmán; Radicación número: 8705; Actor : Mauricio Alfredo Plazas Vega.



Expediente No.: 24.655
 Radicación: 250002326000200001907 01
 Actor: Makro de Colombia S.A.
 Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
 Acción de reparación directa.

1998, y consecuencial a la anterior declaratoria de nulidad, solicitó a la Cámara de Comercio de Bogotá la devolución de las sumas pagadas en diversas fechas comprendidas entre el 17 de diciembre de 1997 y el 5 de agosto de 1998, (fis. 25 a 30) en cuantía total de \$22.050.000 por concepto de aumentos de capital suscrito que totalizaron \$3.150.000.000.

La Cámara de Comercio, se abstuvo de devolver el impuesto de registro, aduciendo en síntesis, que se trataba de una situación jurídica consolidada y por ende inmodificable por la anterior decisión, para lo cual se fundamentó en el concepto No. 2229 del 28 de octubre de 1998, de la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

(...)

Frente a la advertencia del recurrente, en la que fundamenta la pretensión de revocar la sentencia apelada y decidir favorablemente la demanda, basada en la existencia de antecedente jurisprudencial en el que se accedió a las pretensiones de la demanda, como lo es la sentencia del 17 de marzo de 2001, expediente No. 9689, Actor Cervecería Leona, observa la Sala que la solución jurídica adoptada en dicha oportunidad, no es aplicable en el asunto concreto que aquí se examina, dado que los presupuestos de hecho no son los mismos y por ende no hay razón para que la consecuencia jurídica sea idéntica.

En efecto, como bien lo destaca el apoderado de la Cámara de Comercio, y se da cuenta en los antecedentes del aludido fallo allegado a los autos (Cdn. No. 2 fol. 2), el pago del impuesto de registro se efectuó el 13 de septiembre de 1996 y el 3 de octubre siguiente, dentro de los 15 días hábiles consagrados en las normas jurídicas que regían en la época, la actora de ese proceso radicó solicitud de devolución de las sumas que consideró indebidamente pagadas, por lo que cuando se produjo la decisión anulatoria su situación jurídica se hallaba sub iudice; supuesto que no ocurrió en el asunto aquí debatido y que pone de presente la imposibilidad de dar aplicación sin más discusión, al criterio allí plasmado, máxime si se observa que el punto central de esta controversia es la posible ocurrencia de una situación jurídica consolidada, aspecto del que no se ocupó el aludido fallo.

240



Expediente No.: 24.655
Radicación: 250002326000200001907 01
Actor: Makro de Colombia S.A.
Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa

La Sala, recientemente, en fallo del 27 de febrero de 2002, expediente No. 12256, actor EMPRESA DE TELECOMUNICACIONES Y SERVICIOS AGREGADOS S.A. ESP EMTLSA, con Ponencia de la Sra. Consejera María Inés Ortiz,²⁴ además de precisar que solo a partir de la vigencia del artículo 153 de la ley 488 de 1998, la inscripción del aumento del capital suscrito de las sociedades, genera el impuesto de registro, puesto que allí se consagró legalmente el aumento de capital suscrito de las sociedades por acciones, como hecho generador de dicho impuesto, se refirió a los efectos de la sentencia del 4 de septiembre de 1998, así:

"Respecto a los efectos de la sentencia de nulidad parcial del ordinal b del artículo 8 del decreto 650 de 1996, ha sido reiterada la jurisprudencia de ésta Corporación al precisar que éstos son "ex tunc", es decir, que producen efectos desde el momento en que se profirió el acto anulado. Igualmente se ha indicado que la sentencia de nulidad que recaiga sobre un acto de carácter general, afecta las situaciones que no se encuentren consolidadas; esto es, que al momento de producirse el fallo se debatían ante las autoridades administrativas o estaban demandadas ante la jurisdicción contencioso administrativa.

En el sub examine se observa que la actora presentó la demanda ante el Tribunal Administrativo de Caldas el 25 de junio de 1998, (fl. 276 del cuaderno principal) es decir que al proferirse el 4 de septiembre de 1998 la decisión de declaratoria de nulidad de la expresión "aumento del capital suscrito o de" del artículo 8 del decreto 650 de 1996, se discutía ante esta jurisdicción la legalidad del pago del impuesto de registro, razón por la cual los efectos del mencionado fallo le son aplicables".

(...)

Se advierte a la demandante, que si bien es cierto la sentencia dictada en acción pública de nulidad tiene efectos absolutos y erga omnes e implican la invalidación del acto desde la fecha de su expedición, vale decir, "ex tunc" (desde entonces), porque tal nulidad "devuelve las cosas al estado que antes tenían", como reiteradamente y

²⁴ Nota original de la sentencia citada: En esta oportunidad se resolvió favorablemente acerca de la solicitud de devolución, elevada "dentro del término establecido en el artículo 15 del Decreto 650 de 1996".



Expediente No.: 24.655
 Radicación: 250002326000200001907 01
 Actor: Makro de Colombia S.A.
 Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

sin rectificación alguna lo ha sostenido la jurisprudencia del Consejo de Estado (ver sentencia 22 de junio de 1955; Anales, tomo LXI 382-386 página 88), y se extienden a las situaciones producidas al amparo del acto declarado nulo y que aún no se hayan definido en sede administrativa o contenciosa, también lo es, que de tales efectos se excluyen, en aras de la seguridad jurídica, las situaciones consolidadas, entendiéndose como tales aquellas respecto de las cuales han precluido los términos procesales de discusión ante las autoridades administrativas, o que ya se han decidido jurisdiccionalmente.

Cuando la sociedad actora aprobó el aumento de capital y efectuó los pagos del tributo, el último de los cuales acaeció el 5 de agosto de 1998, las exacciones y el recaudo se hicieron bajo el amparo de una normatividad que le era aplicable por estar la conducta de la contribuyente dentro del supuesto jurídico previsto en la norma vigente al momento de su realización y que gozaba de presunción de legalidad. Más ello en principio, no significaba que la suma así ingresada, lo fuera definitiva e irremediamente, puesto que cabía el uso de los medios de impugnación gubernativos y jurisdiccionales, a no ser que adquiriera firmeza, término con el que en materia tributaria se conoce el fenómeno de la consolidación jurídica, caso en el cual se entiende definido el asunto con arreglo a las normas vigentes en aquel momento.

Los fundamentos del Tribunal a juicio de la Sala resultan inobjectables, al tenerse como presupuesto de hecho que [la] actora presentó la solicitud de devolución el 25 de noviembre de 1998, es decir que cuando esta Sección profirió el 4 de septiembre de 1998 la declaratoria de nulidad de la expresión "aumento del capital suscrito" del artículo 8 del decreto 650 de 1996, la hoy actora no discutía ni en sede gubernativa ni ante esta jurisdicción la legalidad de los pagos del impuesto de registro, razón por la cual a pesar de la decisión anulatoria, en cuya virtud desapareció la obligación tributaria atendida por la contribuyente, los efectos del mencionado fallo no le son aplicables, pues dicha sentencia no toca las situaciones concretas e individuales que se produjeron, en este caso, entre el 17 de diciembre de 1997 y el 5 de agosto de 1998, al consolidarse en vigencia de la citada disposición que sirvió de



Expediente No.: 24.655
 Radicación: 250002326000200001907 01
 Actor: Makro de Colombia S.A.
 Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

fundamento a la Cámara de comercio para recaudar el impuesto de registro.

En efecto, los pagos hechos por la demandante en observancia de la norma, por demás obligatoria en virtud de la presunción de legalidad que la amparaba, no se afectan e invalidan por la sentencia anulatoria posterior, como quiera que la actuación de ella y de la Cámara de Comercio, se cumplió y consolidó antes de que aquélla se prohiriera y al amparo del ordenamiento que daba sustento al recaudo del impuesto cuyo reintegro se reclama, dado que como lo destacó el Tribunal, la sociedad solamente efectuó solicitud de devolución el 25 de noviembre de 1998, esto es, que en vigencia de la disposición, la sociedad no planteó ninguna discusión frente al pago así efectuado, por lo que ningún efecto tuvo sobre esta actuación la sentencia, y la decisión adoptada por esta Corporación en momento alguno afectó su validez" (subrayas fuera del texto original)]²⁵.

²⁵ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 29 de agosto de 2002; Radicación número: 25000-23-27-000-1999-0769-01(12555); En la misma dirección, la propia Sección Cuarta habla expresado: "No comparte la Sala las apreciaciones del apoderado judicial del municipio demandado que defiende la legalidad de las Resoluciones acusadas bajo el argumento de que a la fecha de expedición de las mismas el Acuerdo se encontraba vigente, pues ha dicho la jurisprudencia que la declaratoria de nulidad de un acto administrativo produce efectos *ex tunc*, éste es, desde el momento en que éste nació viciado de nulidad, por lo tanto incide y afecta a situaciones que se encuentran en discusión ante la Administración o ante las autoridades jurisdiccionales, es decir, que no se han consolidado y por el contrario excluye a aquellas situaciones consolidadas en aras de la seguridad jurídica y de la cosa juzgada". Cfr. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 23 de marzo de 2001; Radicación número: 76001-23-24-000-1997-4782-01(11598).

Similares consideraciones realizó la Sección Cuarta, en providencia calendada el 16 de junio de 2005, aunque en esta última ocasión sí se accedió a las pretensiones de la demanda, toda vez que, de acuerdo con los anteriores parámetros, se encontraba pendiente de decisión una solicitud de devolución de lo pagado por concepto del impuesto tantas veces mencionado, al momento de proferirse el fallo que anuló la norma que lo consagraba:

"Respecto a los efectos de la sentencia de nulidad parcial del ordinal b) del artículo 8° del Decreto 850 de 1996, ha sido reiterada la jurisprudencia de ésta Corporación al precisar que éstos son "ex tunc", es decir, que producen efectos desde el momento en que se proferió el acto anulado.

Igualmente se ha indicado que la sentencia de nulidad que recaiga sobre un acto de carácter general, afecta las situaciones particulares que no se encuentren consolidadas, esto es, que al momento de producirse el fallo se debatían o eran susceptibles de debatirse ante las autoridades administrativas o ante la jurisdicción contencioso administrativa.

(...)



Expediente No.: 24.655
 Radicación: 250002326000200001907 01
 Actor: Makro de Colombia S.A.
 Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

La tesis jurisprudencial en comento ha sido igualmente prohijada por las Secciones Primera y Tercera del Consejo de Estado; esta Sala, de hecho, ha colegido de la anotada postura en virtud de la cual las situaciones jurídicas consolidadas en vigencia de la norma creadora de la obligación tributaria no se ven comprometidas por los efectos *ex tunc* del fallo que dispone la exclusión del ordenamiento jurídico de dicho precepto de alcance general, ha colegido —se repite— la conclusión consistente en que, por una parte, si los perjuicios derivados de la ejecución del enunciado normativo en cuestión se han producido tras la expedición de un acto administrativo de efectos individuales y concretos, es este acto el que debe ser demandado en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, para que, como consecuencia de su anulación, se repare el daño irrogado y, por otra parte, como corolario de lo anterior, sólo cuando los perjuicios cuya indemnización se deprecia tengan origen directo en la disposición —legal o reglamentaria— de alcance general expulsada del sistema jurídico por decisión judicial —sin que medie acto administrativo individual—, procede, excepcionalmente, incoar la acción de reparación directa:

De estos antecedentes se deduce que si bien cuando se realizó la inscripción del documento y se canceló el impuesto, existía la obligación tributaria y estaba revestida de la presunción de legalidad, dados los efectos ex tunc de la sentencia que declaró la nulidad de la disposición que establecía el impuesto de registro para esta clase de actos, se desvirtuó la presunción de legalidad y el pago se convirtió en un pago de lo no debido que debe ser reintegrado siempre y cuando la situación no se haya consolidado...
 (...)

Esta Corporación precisa que los argumentos ahora expuestos recogen la posición mayoritaria de la Sala, la cual ha sido reiterada en las sentencias de febrero 1° de 2002, Expediente 12256, Actor: EMTELSA S.A. E.S.P., de julio 10 de 2003, Expediente: 13196, Actor: Banco de Crédito de Colombia S.A., de abril 1° de 2004, Expediente: 13503, Actor: Transportación Marítima Gran Colombiana S.A. y de octubre 21 de 2004, Expediente 13645, Actor: S.L.I. Colombia S.A.". Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 16 de junio de 2005; Consejera Ponente: María Inés Ortiz Barbosa; Radicación: 25000-23-27-000-2001-00938-01(14311). En el mismo sentido, véase Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta; Sentencia del 18 de octubre de 2006; Consejero Ponente: Héctor J. Romero Díaz; Radicación número: 25000-23-27-000-2000-01446-01(13652); Actor: Urbanización Salguero S.A.; Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

294



Expediente No.: 24.655
Radicación: 250002326000200001907 01
Actor: Makro de Colombia S.A.
Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

"Ahora, la nulidad de un acto administrativo general si bien es cierto que la jurisprudencia tiene determinado que produce efectos *ex tunc* ('desde entonces')²⁶, esto es, desde el momento en que se proferió el acto anulado por lo que las cosas deben retrotraerse al estado en que se encontraban antes de la expedición del acto, no es menos cierto que la jurisprudencia también tiene establecido que ello en modo alguno significa que dicha declaratoria afecte situaciones concretas e individuales que se hayan producido en vigencia del mismo.²⁷

En otras palabras, sólo las situaciones no definidas son afectadas por la decisión anulatoria, bien porque se encontraban en discusión o eran susceptibles de discusión en sede administrativa, ya porque estuvieren demandadas o eran susceptibles de debatirse ante la jurisdicción administrativa entre el momento de la expedición del acto y la sentencia anulatoria. Se excluyen, entonces, aquellas situaciones consolidadas en aras de la seguridad jurídica y de la cosa juzgada, habida cuenta de que "la ley (...) ha querido que las situaciones particulares no queden indefinidamente sometidas a la controversia jurídica y para ello ha establecido plazos dentro de los cuales se puede solicitar la revisión de las actuaciones administrativas y de encontrarse violatorias de normas superiores, para excluirlas del ámbito jurídico y restablecer el derecho del afectado"²⁸.

²⁶ Nota original de la sentencia citada: CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN PRIMERA, Sentencia de 6 de junio de 1999, Rad. 5260, C.P. Juan Alberto Polo.

²⁷ Nota original de la sentencia citada: Cfr. CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN SEGUNDA, Sentencia de 31 de mayo de 1994, Rad. 7245, C.P. Dolly Pedraza de Arenas: "la sanción impuesta como se lee en el texto de la Resolución No. 5082 de 1985 por la cual se sanciona al actor con suspensión de 30 días, sin derecho a sueldo, por no haber atendido el parto de una afiliada del Seguro Social encontrándose de turno en el Instituto, fundamenta la sanción no solamente en el mencionado Acuerdo 158 de 1980, sino en el propio Decreto 1651 de 1977. Pero si ello no hubiere sido así, a pesar de ser cierto que el Acuerdo citado, fue declarado nulo por el Consejo de Estado el 19 de septiembre de 1990, dicha sentencia no toca los efectos de las situaciones concretas e individuales que se produjeron, en este caso, en el año de 1985, en vigencia del citado Acuerdo. En efecto, el acto se cometió y fue sancionado bajo la vigencia de dicho Acuerdo, y la resolución respectiva no ha sido anulada por la jurisdicción; los efectos de la nulidad del Acuerdo en cita produjeron efectos erga - omnes, pero sólo para el futuro, no para situaciones que ya encontraban consolidadas."

²⁸ Nota original de la sentencia citada: Vid. CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN CUARTA, 19 de abril de 1991, Rad. 3151; Sentencia de 13 de octubre de 1995, Rad. 6058, C.P. Dello Gómez Leyva; Sentencia de 23

245



Expediente No.: 24.655
Radicación: 250002326000200001907 01
Actor: Makro de Colombia S.A.
Demandado: Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa

De consiguiente, si "se han vencido los plazos para su impugnación con anterioridad a la fecha del fallo, pues éste no tiene como consecuencia revivir términos que otras disposiciones consagran para su discusión administrativa o jurisdiccional o para que el acto quede en firme"²⁹.

(...)

Tal y como quedó expuesto, en el apartado anterior, el hecho de que la declaratoria de nulidad de un acto tenga efectos ex tunc o retroactivos, en modo alguno significa que dicha decisión judicial incida automáticamente en la validez de los actos administrativos particulares dictados con apoyo en aquel que configure situaciones consolidadas, esto es, que no hayan sido oportunamente discutidas administrativa o judicialmente dentro de los plazos y en la forma indicada por el ordenamiento jurídico.

Obligada inferencia de lo que se viene considerando es que si se afirma la ilegalidad del acto administrativo particular, es menester su impugnación jurisdiccional mediante el ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho (art. 85 del C.C.A) "porque la ley no condiciona el ejercicio de esta acción al ejercicio anterior de la acción [de] simple nulidad contra el acto general en que aquellos actos particulares se fundamentaron, ni tampoco la ley fija como consecuencia de la nulidad de un acto general la de nulidad de los actos particulares que se expidieron con su fundamento"³⁰.

(...)

3. La procedencia excepcional de la acción de reparación directa frente al daño causado directamente con el acto administrativo general que es declarado nulo.

La Sala ha precisado que la responsabilidad extracontractual del Estado puede provenir de un acto administrativo que ha sido declarado ilegal, en la medida en que dicha declaratoria reconoce la anomalía

de marzo de 2001, Rad. 11598; 21 de septiembre de 2001, Rad. 12200; Sentencia de 5 de mayo de 2003, Rad. 12248, C.P. María Inés Ortiz B.

²⁹ Nota original de la sentencia citada: CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA, Sentencia de 5 de mayo de 2003, Rad. 12248, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

³⁰ Nota original de la sentencia citada: CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN TERCERA, abril 1 de 2002, Rad. 26903.

246



Expediente No.: 24.655
Radicación: 250002326000200001907 01
Actor: Makro de Colombia S.A.
Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

administrativa presentada.³¹ Procedencia de la acción, que sólo tiene lugar cuando quiera que entre el daño antijurídico causado y el acto administrativo general no media acto administrativo particular que pueda ser atacado en sede jurisdiccional.

Es claro que la acción de reparación directa sólo procede si la antijuridicidad del daño deriva directamente de la declaración de nulidad del acto administrativo general por parte del juez del mismo:..."³² (subrayas fuera del texto original).

En el anterior orden de ideas, habida consideración de que la jurisprudencia del Consejo de Estado ha sostenido que la expulsión del ordenamiento jurídico de la norma de alcance general que consagra una obligación tributaria no necesariamente conlleva la devolución de las sumas de dinero que hubieren pagado los ciudadanos por dicho concepto, pues los efectos del pronunciamiento que declara la anulación del acto administrativo general respectivo no alcanzan a las situaciones jurídicas consolidadas al momento de ser proferida la decisión anulatoria por el Juez Administrativo, debe establecerse si tal circunstancia —como bien podría aducirse— imposibilita al mencionado Juez de lo Contencioso Administrativo, al resolver una acción de reparación directa como la que se decide en el presente proveído, declarar la responsabilidad patrimonial del Estado por entender que, con una decisión de esa índole, se estarían desconociendo y/o modificando los efectos del correspondiente fallo de nulidad.

2.3.2.2 En criterio de la Sala, el cuestionamiento planteado en el párrafo inmediatamente anterior no puede ser resuelto, atendidos los preceptos constitucionales que gobiernan la materia, de modo distinto que

³¹ Nota original de la sentencia citada: CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN TERCERA, Auto de 19 de abril de 2001, Rad. 19517, C.P. María Elena Giraldo Gómez.



Expediente No.: 24.655
Radicación: 250002326000200001907 01
Actor: Makro de Colombia S.A.
Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

reafirmando la procedencia de declarar la responsabilidad extracontractual del Estado derivada de la exclusión del ordenamiento jurídico de normas generales creadoras de obligaciones tributarias, con apoyo, en lo sustancial, en los siguientes argumentos:

a. En el sistema jurídico colombiano el artículo 90 superior no excluye a autoridad pública alguna del deber de reparar los daños antijurídicos imputables a su acción o a su omisión, razón por la cual cabe entender comprendidos en el enunciado del referido canon constitucional a los autores de normas generales, impersonales y abstractas que ocasionen perjuicios de dicha índole, entre quienes debe incluirse, como no podría ser de otro modo, a las autoridades administrativas en ejercicio de sus potestades normativas. Afirmar que la relativa libertad de la cual efectivamente precisa la Administración para ejercer eficazmente sus atribuciones normativas —así se trate de la materia tributaria— ha de traducirse en su irresponsabilidad por razón de los daños antijurídicos que irroga en el ejercicio de dicha actividad, supondría admitir la existencia de un reducto en el cual uno de los principios más caros a todo Estado de Derecho, el de responsabilidad de sus autoridades, no imperaría, en clara contravía del espíritu que irradia por entero la Constitución Política, de cuyos preceptos deriva el indudable sometimiento de todas las autoridades al ordenamiento jurídico —en especial, en cuanto aquí interesa, al artículo 90 constitucional— y a su aplicación y al control por parte de los jueces —artículos 1, 4, 6, 122-2 y 123-2 de la Carta—.

b. El silencio del Tribunal encargado de practicar el control de constitucionalidad y/o de legalidad de las referidas normas de alcance general, impersonal y abstracto, respecto de los efectos del fallo que excluye

³² Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Sentencia de 5 de julio de 2006; Consejera Ponente: Ruth Stella Correa Palacio; Radicación número:

248



Expediente No.: 24.655
Radicación: 250002326000200001907 01
Actor: Makro de Colombia S.A.
Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

del ordenamiento jurídico el precepto respectivo o la premisa en virtud de la cual los mencionados efectos no modifican las denominadas "situaciones jurídicas consolidadas" antes de la expedición de la correspondiente sentencia de nulidad, constituye una circunstancia que mal podrían catalogarse como impeditivas de que los jueces de lo Contencioso-Administrativo se pronuncien en relación con la existencia de deberes resarcitorios a cargo de la autoridad que adoptó la decisión viciada de nulidad.

Y es que si bien es verdad que es el juez encargado de acometer el control abstracto de juridicidad de una norma de alcance general el llamado a establecer cuáles han de ser los efectos de los fallos que profiere en tal suerte de procesos, razón por la cual mal podría sostenerse que el Juez de la acción de reparación directa se encuentra llamado a pronunciarse, de manera y con alcance general, en punto de los efectos de fallos proferidos en procesos judiciales que tienen por objeto practicar control abstracto de legalidad y/o de constitucionalidad de actos administrativos generales, no es menos cierto que se hace necesario distinguir adecuadamente la intangibilidad de estos últimos, de la necesidad de reparar los daños antijurídicos causados durante la vigencia de la norma expulsada del ordenamiento jurídico, por manera que si frente a hechos ocurridos con antelación al fallo de nulidad concurren las exigencias previstas en el artículo 90 constitucional, procederá la declaratoria de responsabilidad patrimonial del Estado por los daños antijurídicos que hubiere causado, directamente, la eficacia de la disposición de alcance general a la postre excluida del ordenamiento en virtud de decisión judicial³³.

25000-23-26-000-1999-00482-01(21051).

³³ De forma paralela a cuanto aquí se viene analizando, aún cuando en relación con la declaratoria de inconstitucionalidad de enunciados normativos generales con rango formal de ley, la jurisprudencia de la Corte Constitucional ha dejado claro que la de pronunciarse y resolver lo que corresponda en punto de la responsabilidad del Estado por razón de los daños antijurídicos causados por razón de la vigencia de las disposiciones posteriormente



Expediente No.: 24.655
 Radicación: 250002326000200001907 01
 Actor: Makro de Colombia S.A.
 Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

Así pues, el examen de la responsabilidad extracontractual del Estado en casos como el *sub lite* en manera alguna supone que el Juez de la acción de reparación directa se arrogue la facultad de modular temporalmente los efectos de las referidas decisiones emitidas en sede de control abstracto de constitucionalidad y/o de legalidad, pues tales efectos continúan siendo los que el Tribunal competente —y, en ocasiones, el propio derecho positivo— haya decidido en o para cada específico pronunciamiento; tampoco se trata de que el juez, en la acción de reparación directa, lleve a cabo —nuevamente— una ponderación entre justicia y seguridad jurídica. No. Simplemente se trata de dar cabal cumplimiento, por una parte, al imperativo contenido en el artículo 4 constitucional y, por otra parte, de materializar el postulado que expresa el artículo 90 superior, de suerte que no queden en el Estado de Derecho daños antijurídicos —esto es, daños que quien los

declaradas contrarias a la Constitución con efectos *erga omnes*, no es una competencia propia del juez que lleva a cabo el control abstracto de constitucionalidad, sino de la Jurisdicción especializada de lo Contencioso Administrativo:

"Por otra parte, si bien no corresponde a la Corte Constitucional la reparación de los daños antijurídicos causados por la actividad del Legislador, excepcionalmente, en algunas ocasiones, mediante la técnica de modular los efectos temporales a sus decisiones ha permitido el resarcimiento de algunos de los perjuicios patrimoniales causados por leyes inconstitucionales, de manera específica al darle eficacia retroactiva a sus sentencias.

Sin duda el caso más conocido es el de la sentencia C-149 de 1993³³, en el cual se declaró la inconstitucionalidad de los artículos 16, 17 y 18 de la Ley 6ª de 1992 y se ordenó al Ministerio de Hacienda y Crédito Público reintegrar la totalidad de las sumas recaudadas por concepto de las disposiciones inconstitucionales. En esta oportunidad la Corte Constitucional encontró que al momento de proferir el fallo la mayor parte del tributo declarado inconstitucional había sido recaudada, por lo tanto la única manera de realizar la "justicia querida por el Constituyente" era mediante la devolución de las sumas ilegítimamente percibidas por el Fisco.

Lo anterior no quiere decir que la modulación de los efectos temporales de las decisiones de inexecutable tenga como propósito la reparación de los daños antijurídicos causados por las leyes inconstitucionales, pues como antes se dijo esta labor no es propia del juez constitucional, sino que excepcionalmente, bajo ciertas circunstancias, la expedición de fallos con efectos retroactivos puede tener entre sus efectos el resarcimiento de algunos de los perjuicios causados por las leyes contrarias a la Constitución" (énfasis añadido). Cfr. Corte Constitucional, sentencia C-039 de 2.006; Magistrado Ponente: Humberto Antonio Sierra Porto.



Expediente No.: 24.655
 Radicación: 250002326000200001907 01
 Actor: Makro de Colombia S.A.
 Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

padece no se encontraría jurídicamente en el deber de soportar— cuya reparación no sea ordenada por los jueces ante la reclamación en ese sentido elevada por los ciudadanos afectados.

Cuanto aquí se viene exponiendo fue en su momento explicado por la Corte Constitucional al estudiar la constitucionalidad del artículo 38 de la Ley 142 de 1994³⁴, en el cual se establece que los efectos de la sentencia que declara la nulidad de actos administrativos relacionados con servicios públicos domiciliarios “solo producirá efectos hacia el futuro”; en aquella oportunidad el Tribunal Constitucional diseccionó la garantía de protección para las situaciones jurídicas consolidadas al amparo de la vigencia de los actos posteriormente anulados —con el fin de salvaguardar la continuidad en la prestación del servicio—, del deber de asumir el cubrimiento de las indemnizaciones de perjuicios, de acuerdo con lo preceptuado por el artículo 90 de la Carta:

“6. LOS EFECTOS DE LA NULIDAD SOBRE ACTOS Y CONTRATOS RELATIVOS A LA PRESTACION DE LOS SERVICIOS PUBLICOS DOMICILIARIOS.

Califica el actor como irracional la parte del artículo 38 de la ley objeto de control que limita los efectos de la declaratoria de nulidad, única y exclusivamente hacia el futuro, argumentando que ello significa que el restablecimiento del derecho o la reparación del daño solamente proceden hacia adelante, a partir del momento en que la jurisdicción contencioso administrativa profiera el fallo, lo cual, en su sentir, no se aviene con lo dispuesto en el artículo 90 constitucional...

(...)

³⁴ Precepto del siguiente tenor: “Artículo 38. Efectos de nulidad sobre actos y contratos relacionados con servicios públicos. La anulación judicial de un acto administrativo relacionado con servicios públicos solo producirá efectos hacia el futuro. Si al declararse la nulidad se ordena el restablecimiento del derecho o la reparación del daño, ello se hará en dinero si es necesario, para no perjudicar la prestación del servicio al público ni los actos o contratos celebrados de buena fe”.



Expediente No.: 24.655
 Radicación: 250002326000200001907 01
 Actor: Makro de Colombia S.A.
 Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

No encuentra la Corte fundamento alguno que sirva para declarar la inexecutable del artículo 38 *sub júdice*, a partir de los argumentos esgrimidos por el demandante. Como sucede con la disposición anteriormente examinada, el artículo 38 de la ley 142 de 1994 consagra dos supuestos de hecho: primero, la sola anulación de los actos administrativos relacionados con los servicios públicos domiciliarios; y segundo, las consecuencias posibles de tal determinación jurisdiccional, es decir, el restablecimiento del derecho o la reparación del daño. En cuanto al primero, efectivamente la ley restringe el ámbito temporal de la anulación de los actos administrativos al momento de su declaratoria y hacia adelante, exclusivamente, con el fin de que todas las actuaciones consolidadas antes de la misma queden incólumes. Hasta aquí nada ha dicho el legislador sobre las posibles condenas patrimoniales, restablecimiento de derechos o reparación de daños a que haya lugar, sino simplemente se ha referido a la desaparición del acto anulado, a su exclusión del mundo jurídico, lo cual, se repite, sucede desde el momento en que así lo disponga la jurisdicción competente y hacia el futuro.

Otra cosa sucede en relación con las consecuencias a que puede llevar la anulación de un acto administrativo, segundo supuesto de hecho del artículo 38, cuya lectura, contraria a la efectuada por el actor, en ningún momento limita la reparación o el restablecimiento a los daños causados o derechos conculcados después de la declaratoria de nulidad. No. Precisamente el legislador, previendo esta segunda posibilidad, separó la redacción de la norma buscando, de una parte, garantizar la estabilidad y seguridad jurídica en los asociados con la intangibilidad de las actuaciones amparadas por un acto administrativo posteriormente declarado nulo; y de otra, que los daños antijurídicos o los derechos cuya materialización o vulneración se desprendan de dicha declaratoria, puedan ser reparados o restablecidos, no desde el momento en que se profiera el fallo y hacia adelante únicamente, sino desde su efectiva verificación, incluso si ella se retrotrae a un momento anterior a la expedición del fallo. Luego, son diferentes los efectos en el tiempo de la anulación de los actos administrativos, que por orden del legislador solamente pueden ser ex nunc, y las consecuencias de la misma en cuanto a la reparación de daños o el restablecimiento de derechos que, dependiendo de las



Expediente No.: 24.655
 Radicación: 250002326000200001907 01
 Actor: Makro de Colombia S.A.
 Demandado: Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

circunstancias, pueden tener efectos ex tunc, con lo cual, en manera alguna, el legislador ha desbordado lo prescrito en el artículo 90 constitucional"³⁵ (subrayas fuera del texto original).

Los planteamientos que efectúa la Corte Constitucional en el fallo que se deja parcialmente transcrito resultan trasladables, *mutatis mutandi*, a casos como el que se examina en el *sub judice*, pues con independencia del mantenimiento de las situaciones jurídicas consolidadas bajo la vigencia de la norma general que consagraba la obligación tributaria declarada inexecutable o nula —cosa que no está en discusión—, la persona que haya sufrido un daño antijurídico como consecuencia directa de la aplicación de tal disposición tiene derecho a que, a través del cauce procesal constituido por la acción de reparación directa, se examine si concurren, o no, los requisitos constitucionalmente exigidos para que se declare patrimonialmente responsable al Estado, vale decir, que el daño antijurídico causado sea imputable a la acción —el ejercicio irregular de su potestad normativa— desplegada por una autoridad pública.

c. El daño sufrido por los ciudadanos que se vieron compelidos a pagar el impuesto creado por la norma posteriormente excluida del sistema jurídico por virtud de decisión judicial es, a no dudarlo, antijurídico, comoquiera que carece de sustento en el ordenamiento el deber de hacer frente al pago de una exacción que fue establecida de manera irregular por una autoridad pública a través del ejercicio contrario a Derecho de su potestad normativa; tal circunstancia abre la procedibilidad de la instauración de la acción de responsabilidad extracontractual en contra del Estado, con independencia de que se hubieren iniciado e incluso decidido ya procesos judiciales como resultado de los cuales se hubiere declarado conforme a

³⁵ Corte Constitucional, sentencia C-066/97; Magistrado Ponente: Fabio Morón Díaz.



Expediente No.: 24.655
 Radicación: 250002326000200001907 01
 Actor: Makro de Colombia S.A.
 Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

Derecho —antes de proferido el fallo de inconstitucionalidad o de nulidad de la norma general que establecía la correspondiente carga impositiva— la negativa de la Administración a devolver al "contribuyente" lo que éste indebidamente pagó, pues en un escenario —el de la legalidad de un acto administrativo— se produjo tanto la decisión administrativa enjuiciada como el pronunciamiento que avaló su juridicidad y en otro completamente distinto debe desatarse la cuestión relacionada con la responsabilidad extracontractual del Estado derivada de la causación de daños antijurídicos.

Adicionalmente, varios principios constitucionales y legales, entre ellos los de igualdad, buena fe, tutela de la confianza legítima y seguridad jurídica, respaldan la declaratoria de la responsabilidad patrimonial del Estado por los perjuicios que cause como consecuencia de la eficacia de normas generales —legales y/o reglamentarias— que inconstitucional o ilegalmente crean obligaciones tributarias y por tal razón son expulsadas del ordenamiento jurídico por decisión con efectos *erga omnes* emanada del juez competente; sostener lo contrario conllevaría un rotundo desconocimiento del derecho a la igualdad radicado en cabeza de los "contribuyentes" cumplidores de sus obligaciones, quienes sufrirían un claro detrimento patrimonial si se compara su situación con la de aquellas personas que nunca hubieron pagado el impuesto que posteriormente es excluido del ordenamiento jurídico: los morosos o definitivamente incumplidos no verán mermado su peculio y en cambio sí padecerán un daño que no están en el deber jurídico de soportar, pero que no les sería reparado, quienes oportunamente satisficieron sus deberes tributarios.

De igual forma, tanto la buena fe como la confianza legítima de los ciudadanos en la actuación de las autoridades se verían seriamente afectadas en caso de negarse la responsabilidad patrimonial del Estado en eventos como el *sub lite*, pues se desmoronarían las razones para obedecer



Expediente No.: 24.655
 Radicación: 250002326000200001907 01
 Actor: Makro de Colombia S.A.
 Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

a los mandatos legales o reglamentarios que impusieron obligaciones tributarias, sabedores los administrados de que un eventual fallo de inconstitucionalidad o de nulidad respecto de la norma que consagra la exacción beneficiará, en exclusiva, a quienes desatendieron los correspondientes preceptos legales o reglamentarios y no a aquellas personas que se avinieron a observar el contenido de los mismos.

d. Asimismo, aunque el antes mencionado argumento del notable "quebranto para la Hacienda Pública" o el desajuste que al erario ocasiona el reconocimiento de la responsabilidad patrimonial del Estado en casos como el *sub judice*, no constituye un raciocinio, en estricto sentido, de naturaleza jurídica, pues hunde sus raíces en aspectos esencialmente macroeconómicos y de conveniencia —no por ello menos importantes, pero en relación con el manejo de los cuales las posibilidades y obligaciones de los jueces permiten márgenes de acción ciertamente limitados—, si se piensa en los efectos que desde esta perspectiva —económica y financiera— podría generar el asentamiento de una línea jurisprudencial que admitiese la irresponsabilidad patrimonial del Estado por razón de los daños antijurídicos causados con la expedición de normas tributarias inconstitucionales, con el consecuente —equivocado y funesto— mensaje que ello enviaría a la colectividad en el sentido de que puede resultar más "rentable" no cumplir con las obligaciones tributarias —especialmente si cabe contemplar algún argumento que permita cuestionar judicialmente su conformidad para con el ordenamiento jurídico—, el desbalance presupuestal que semejante actitud —la cual, por lo demás, no es impensable que tendiese a generalizarse respecto de cualquier carga impositiva— por parte de los ciudadanos podría ocasionar, no es descartable, en absoluto, que sea aún mayor que las dificultades que al erario pueda suponerle afrontar la indemnización de los perjuicios que en este tipo de eventos se causen a quienes no se hallen en el deber jurídico de soportarlos.

256
255



Expediente No.: 24.655
Radicación: 250002326000200001907 01
Actor: Makro de Colombia S.A.
Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

Lo anterior sin detenerse en los complejos problemas de orden social que significaría y generaría prohijar una tal costumbre o proclividad hacia la "desobediencia tributaria" en una economía emergente como la colombiana, en la cual, precisamente, la cultura tributaria constituye todavía un asunto pendiente y necesitado de fortalecimiento, para no abundar en argumentos —estos sí de índole indubitablemente jurídica— en la misma dirección, sustentados en la justicia como valor fundante del Estado, reconocido como tal en el Preámbulo constitucional y que se vería seriamente menoscabado de admitirse que el ordenamiento jurídico brinda más respuestas y tratamientos favorables a quienes desatienden sus postulados que a las personas que procuran cumplir de manera oportuna, adecuada y abnegada con los deberes jurídicos que les son exigibles.

Estimar improcedente la declaratoria judicial de la responsabilidad patrimonial del Estado en eventos como el *sub examine* a efectos de posibilitar que a quienes acuden a la Jurisdicción en ejercicio de la acción de reparación directa les sea resarcido el daño antijurídico que les ha sido irrogado, además de suponer una evidente transgresión de los mencionados principios de igualdad, de buena fe y de tutela de la confianza legítima en detrimento de las personas que han cumplido con sus obligaciones tributarias con antelación a que se produjese el fallo de nulidad que dejó sin piso jurídico la carga impositiva de la cual se tratare, comportaría —como antes se indicó— enviar un mensaje completamente equivocado a la ciudadanía, en el sentido de que le puede resultar más rentable y conveniente evadir o no cumplir las obligaciones tributarias —o cuestionar su conformidad a Derecho, administrativa o judicialmente, con o sin fundamento, a fin de evitar que la situación jurídica individual se consolide—, que atenderlas cabalmente, pues los efectos de las posturas asumidas por la



Expediente No.: 24.655
 Radicación: 250002326000200001907 01
 Actor: Makro de Colombia S.A.
 Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

jurisprudencia acabarían por perjudicar al contribuyente probo y por premiar injusta e injustificadamente al que no obra de dicha manera³⁶.

Todo lo hasta ahora expuesto conduce a la Sala a concluir que existen sobradas razones para reiterar su jurisprudencia en virtud de la cual el Estado sí debe asumir la responsabilidad patrimonial por los daños antijurídicos que causen preceptos reglamentarios que consagren obligaciones tributarias y sean anulados por la Jurisdicción, comoquiera que las personas que en esas condiciones pagaron el impuesto no están en el deber jurídico de soportar los consecuentes perjuicios, menos aún si se tiene en cuenta que semejante proceder por parte de las autoridades constituye

³⁶ La doctrina ha explicado cuanto se viene afirmando con singular claridad, aunque con referencia a la irregular imposición de obligaciones tributarias mediante normas con rango de ley:

"Por tanto, resulta gravosa la interpretación que desplaza la carga de la aplicación de una norma inconstitucional en contra del particular e igualmente, parece maligno favorecer la inaplicación de la norma inconstitucional únicamente respecto de aquellas personas que hubiesen presentado su inconformidad en un momento anterior a la decisión de la Corte. En otras palabras, no puede convertirse en un criterio para aplicar la excepción de inconstitucionalidad a las personas que hubiesen presentado su reclamación en un término anterior, pues las contingencias del procedimiento administrativo pueden derivar en circunstancias anómalas que afecten injustamente a personas cumplidoras de la ley y de sus deberes constitucionales, mientras que puede terminar favoreciendo la situación del moroso o evasor que hace el quite al cumplimiento de la obligación legal y sale favorecido porque ningún proceso sancionatorio podría ser exitoso, en su contra, toda vez que el acto administrativo que inicie tal procedimiento o imponga la sanción específica, habrá perdido su fuerza ejecutoria. Parece conveniente ilustrar esta aberración con el siguiente ejemplo: Se expide la Ley 1ª que obliga a todos los ciudadanos (carga pública general) al pago del tributo X dentro de los 6 meses siguientes a su expedición. Del conjunto de la ciudadanía, el 70% decide cumplir con su deber constitucional de cumplir la ley y contribuir con las cargas del Estado. El otro 30% evade el pago. Vencido el término para pagar, la Administración tributaria inicia un proceso sancionatorio contra los evasores y procede a notificarlos del procedimiento. En el entretanto, la Corte Constitucional declara inexecutable la Ley 1ª con efectos hacia el futuro. En este panorama, el 70% de los ciudadanos cumplidores de la ley no podrá solicitar la devolución de lo pagado, porque su situación jurídica se consolidó. Por su parte, el 30% que evadió el cumplimiento de la Ley 1ª, podrá argumentar en el procedimiento administrativo la pérdida de fuerza ejecutoria de los actos administrativos expedidos en desarrollo de la Ley 1ª y muy seguramente se verán beneficiados con la culminación del procedimiento administrativo. Bajo este esquema, se crearía un incentivo a incumplir la ley y a que se reclame la inconstitucionalidad de las normas. Un sistema así no puede representar los postulados de un Estado Social de Derecho...". Cfr. BOTERO ARISTIZÁBAL, Luis Felipe, Responsabilidad patrimonial del Legislador, Legis, Bogotá, 2007, pp. 244-245.



Expediente No.: 24.655
 Radicación: 250002326000200001907 01
 Actor: Makro de Colombia S.A.
 Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa

una evidente falla en el servicio consistente en el ejercicio de facultades administrativas que autorizan la expedición de normas de alcance general, impersonal y abstracto, las cuales deben siempre ceñirse a la Constitución y a la ley, pues la contravención de éstas últimas constituye título jurídico de imputación suficiente para atribuir responsabilidad al Estado, sin necesidad de que deba entrar a examinarse si ha mediado, o no, culpa o negligencia individual de uno o varios servidores públicos, según tradicionalmente lo ha señalado esta Corporación e, igualmente, lo asevera la doctrina:

"Aún cuando se ha discutido largamente tanto en la doctrina como en la jurisprudencia comparada si la obligación resarcitoria de la Administración derivada de la expedición de un acto administrativo cuya ilegalidad posteriormente es declarada por el Juez de lo Contencioso Administrativo se fundamenta en la culpa del autor del acto o en la mera ilegalidad de la decisión, lo cierto es que de forma mayoritaria se ha aceptado que, en esta materia, "la actividad administrativa formal no queda sujeta a una cláusula general de responsabilidad por culpa (...) que obligue a fingir que hay negligencia siempre que hay ilegalidad en la resolución; o a extraer las consecuencias finales que impone el principio culpabilístico (la posibilidad de que la Administración se libere acreditando su diligencia (...)) lo que permite, de un lado, sustraer a su exigencia [a la de la culpa] la responsabilidad por actos ilegales y, de otro, afirmar que la ilegalidad (imputable) es la fuente generadora de la obligación resarcitoria.

(...)

Por eso, en mi opinión, hay que insistir en que la Administración responderá, independientemente del grado de prudencia empleado, porque ha incumplido la obligación de dictar una resolución legal (y porque este incumplimiento le es imputable)"³⁷ (énfasis añadido).

³⁷ MEDINA ALCOZ, Luis, *La responsabilidad patrimonial por acto administrativo*, Civitas, Madrid, 2005, pp. 267-269.



Expediente No.: 24.655
 Radicación: 250002326000200001907 01
 Actor: Makro de Colombia S.A.
 Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

e. Síguese de lo anterior que el fundamento de la responsabilidad patrimonial del Estado en casos como el que aquí se decide lo constituye el irregular ejercicio de su potestad normativa o reglamentaria por parte de la Administración, de suerte que al proferir ésta una norma de alcance general que contraría la Constitución o la ley, se incurre en una falla en el servicio; no se trata, entonces, de aquellos casos en los cuales *“la Sala ha aceptado la posibilidad de declarar la responsabilidad de la Nación por los perjuicios causados como consecuencia de la aplicación de normas jurídicas -cuya validez no se discute- por virtud del desequilibrio que generan frente a las cargas públicas materializado en un daño especial”*^{38,39}. Es la mencionada falla en el servicio la que debe sustentar, entonces, el deber del Estado de indemnizar los perjuicios ocasionados a los demandantes como consecuencia de la ejecución de actos administrativos de alcance general, consagradorios de obligaciones tributarias y violatorios de la Constitución y/o de la ley, los cuales por razón de dicha contrariedad fueron a la postre anulados por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

f. Asuntos de diversa índole a los hasta aquí estudiados y que sin duda podrían ameritar interesantes y hasta necesarias reflexiones, son los

³⁸ Nota original de la sentencia citada: CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN TERCERA, Auto de 19 de febrero de 2004, Rad. 24027, C.P. Germán Rodríguez Villamizar: “es perfectamente posible que de decisiones proferidas por la administración con apego a la Constitución y a la Ley, se deriven perjuicios para los administrados, los cuales constituyen un daño especial resarcible mediante la acción de reparación directa.”; Sentencia de 17 de febrero de 2005, Rad. 27131, C.P. German Rodríguez Villamizar; SECCIÓN PRIMERA, Sentencia de 21 de marzo de 1996, Rad. 3575, C.P. Ernesto Rafael Ariza Muñoz: “El presunto daño que se pueda causar por un acto administrativo legal no puede reclamarse a través de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, como la incoada en el presente caso, dado que el restablecimiento del derecho en esta tiene, por el contrario, fundamento exclusivo en la inconstitucionalidad o ilegalidad del acto. Tal pretensión solamente podría deducirse ante esta jurisdicción mediante la acción de reparación directa en la modalidad de responsabilidad extracontractual del Estado por daño especial.”

³⁹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Sentencia de 5 de julio de 2006; Consejera Ponente: Ruth Stella Correa Palacio; Radicación número: 25000-23-26-000-1999-00482-01(21051).



Expediente No.: 24.655
 Radicación: 250002326000200001907 01
 Actor: Makro de Colombia S.A.
 Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

de la plausibilidad jurídica de la tesis en virtud de la cual cuando se estudian las pretensiones de nulidad y restablecimiento de derecho formuladas contra actos administrativos individuales mediante los cuales se niega la devolución de lo pagado por el ciudadano en cumplimiento de la obligación tributaria impuesta por la Administración mediante norma reglamentaria que posteriormente es declarada nula por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo o, incluso, cuando se produce esta última declaratoria en sede de control objetivo de legalidad, en cualquiera de los dos escenarios citados, se cierra la puerta a la restitución de las sumas de dinero de buena fe entregadas por los contribuyentes al Estado en cumplimiento de la obligación tributaria que irregularmente fue establecida, para no afectar *situaciones jurídicas consolidadas*, sino que se deja latente la posibilidad de reintegro de tales cantidades solamente tratándose de las aludidas *situaciones jurídicas en curso de consolidación* debido a que se halla pendiente de ser resuelta una reclamación administrativa o judicial.

2.4. La responsabilidad patrimonial de la entidad accionada en el sub *judice*, a la luz de las anteriores premisas.

En este punto de la argumentación, resulta pertinente traer a colación lo sustancial de los fundamentos con base en los cuales la Sección Cuarta del Consejo de Estado declaró la nulidad del aparte que a continuación se subraya de la letra b) del artículo 8º del Decreto reglamentario 650 de abril 3 de 1996, expedido por el Gobierno Nacional, "*por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 223 de 1995*", acto administrativo general de cuya eficacia —según lo aducen los accionantes— se derivaron los perjuicios que solicitan les sean indemnizados en el presente proceso; el segmento normativo en cuestión, conviene reiterarlo, establece lo siguiente :

"Artículo 8º. Base gravable en la inscripción de contratos o reforma de sociedades y otros actos. Para los



Expediente No.: 24.655
 Radicación: 250002326000200001907 01
 Actor: Makro de Colombia S.A.
 Demandado: Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa

actos, contratos o negocios jurídicos que se relacionan a continuación, el impuesto de registro se liquidará así :

b) En la inscripción del documento sobre aumento del capital suscrito o de aumento de capital social, el impuesto se liquidará sobre el valor del respectivo aumento de capital;..."

La Sección Cuarta de esta Corporación expulsó del ordenamiento jurídico el texto normativo antes citado, con base en los siguientes planteamientos:

"En efecto, se observa que el artículo 226 inciso 1º de la ley 223 de 1995, como ya se precisó, se refiere a los actos que de conformidad con las "disposiciones legales" deban registrarse, y que dichas disposiciones legales contenidas en los artículos 26 y 28-10 del Código de Comercio, establecen que solamente mediante "ley", (la expedida por el Congreso en desarrollo de lo previsto en el art. 150 de la Carta), es posible ordenar la inscripción en el registro de determinadas personas y actos. Por consiguiente, pretender derivar de un decreto reglamentario, como lo es el 1154 de 1984, el fundamento "legal" del registro como lo pretende la norma acusada, desborda en forma ostensible el marco de la potestad reglamentaria consagrada en el artículo 189-11 de la Carta.

No sobra hacer notar que el artículo 376 del Código de Comercio, al que hace referencia el decreto reglamentario 1154, en parte alguna de su texto consagra obligación de registrar acto, contrato ni negocio jurídico alguno y por lo mismo no es de aquellos textos legales a los que se refiere el artículo 226 de la ley 223 de 1995 en relación con el hecho generador del impuesto de registro, ni a los contenidos en los artículos 26 y 28-10 del Código de Comercio, así como lo precisó el Ministerio Público.

(...)

Las anteriores razones son suficientes para acceder a las súplicas de la demanda, ante la evidente violación del artículo 226 de la ley 223 de 1995 por parte del acto acusado, que adicionalmente también desconoció el artículo 338 de la Constitución, al pretender establecer un nuevo hecho generador del impuesto de registro mediante



Expediente No.: 24.655
Radicación: 250002326000200001907 01
Actor: Makro de Colombia S.A.
Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

un decreto reglamentario expedido por el Gobierno Nacional, sin tener en cuenta que la facultad impositiva reside en el legislador. Además, la exigencia de la consagración legislativa es más comprensible aún si se tiene en cuenta que se está en presencia de un impuesto departamental que obligatoriamente debe derivarse de la ley, en la forma ordenada en el art. 338 de la Constitución"⁴⁰ (énfasis añadido).

Los apartes transcritos y destacados del fallo en mención dejan ver a las claras que existía una evidente contradicción entre el precepto reglamentario que consagraba la obligación tributaria de marras y la Constitución Política, junto con la Ley 223 de 1995, circunstancia que hace evidente, por las razones expuestas en el presente pronunciamiento, que en el asunto *sub examine* ocurrió una falla en el servicio consistente en ejercer la potestad reglamentaria, por parte del Gobierno Nacional, en cuanto se ejerció de manera contraria a la Constitución y a la ley.

El acto administrativo general producto de la referida falla en el servicio, adicionalmente, es la fuente directa —en el sentido de que no mediaron actos administrativos de alcance individual que pudieren haber sido demandados a través del ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho— de los daños cuya reparación reclama la parte actora, por manera que el cauce procesal elegido por la demandante, vale decir, el de la acción de reparación directa, fue el correcto, de acuerdo con la jurisprudencia de esta Sección.

En este orden de ideas, probados como se encuentran en el expediente los pagos efectuados por la sociedad demandante —daño—; la expedición del Decreto 650 de 1996 por el Gobierno Nacional —actuación

⁴⁰ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 4 de septiembre de 1998; Consejero Ponente: Daniel Manrique Guzmán; Radicación número: 8705.



Expediente No.: 24.655
Radicación: 250002326000200001907 01
Actor: Makro de Colombia S.A.
Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa

contraria a Derecho desplegada por una autoridad pública— y la declaratoria en firme de nulidad del mismo en el aparte referido —falla en el servicio—, así como el nexo causal entre ésta y el daño en comento, concurren en el *sub lite* los presupuestos para declarar la responsabilidad patrimonial de la entidad demandada con fundamento en el título jurídico de imputación consistente en la falla en el servicio.

Así las cosas, de acuerdo con lo solicitado por la Delegada del Ministerio Público interviniente en esta instancia, se confirmará la sentencia consultada, mediante la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca accedió a las súplicas de la demanda, pero con fundamento en las razones aquí expuestas y se dispondrá tanto la actualización de las sumas pagadas por la sociedad accionante, como el reconocimiento de los intereses remuneratorios de rigor, en los términos en los cuales fue ordenado su pago por el Tribunal *a quo*.

2.5. Liquidación de perjuicios.

Para efectos de liquidar los correspondientes perjuicios materiales causados a la parte actora, el Tribunal *a quo*, correctamente en criterio de la Sala, ordenó la devolución de las tres sumas de dinero que Makro de Colombia S.A., había pagado, en tres momentos distintos, por concepto del tributo irregularmente creado, sumas que fueron actualizadas desde el momento en el cual se produjo el pago de cada una de ellas y hasta la fecha de la sentencia de primera instancia —daño emergente—; por otra parte, se ordenó el reconocimiento del interés legal —6% anual, de acuerdo con lo preceptuado por el artículo 1617 del Código Civil— respecto de cada una de las tres sumas en cuestión, desde el pago de las mismas por parte de Makro de Colombia S.A., y hasta la fecha de la sentencia de primera instancia.



Expediente No.: 24.655
Radicación: 250002326000200001907 01
Actor: Makro de Colombia S.A.
Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa

La Sala reiterará el mismo procedimiento de liquidación, simplemente tomando como nueva referencia temporal la fecha del presente pronunciamiento.

a. Pago efectuado el día 23 de septiembre de 1996, por valor de \$88'060.600 (recibo de pago obrante a fl. 6, c. 2).

$$RA = VH \frac{\text{Ind. final (enero 2012)}}{\text{Ind. inicial (septiembre 1996)}}$$

$$RA = \$88'060.600 \frac{\text{Ind. final (109,96)}}{\text{Ind. inicial (37,0)}}$$

RA = \$ 261'706.583,oo.

Subtotal (1) daño emergente: \$ 261'706.583,oo.

$$\text{Intereses} = \frac{VH \times (0.5 \text{ (interés legal mensual)} \times N^\circ \text{ de meses})}{100}$$

$$\text{Intereses} = \frac{\$88'060.600 \times 0.5 \times 185}{100}$$

Intereses= \$ 81'456.055,oo.

Subtotal (1) lucro cesante: \$ 81'456.055,oo.



Expediente No.: 24.655
Radicación: 250002326000200001907 01
Actor: Makro de Colombia S.A.
Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

b. Pago efectuado el día 25 de octubre de 1996, por valor de \$186'627.800 (recibo de pago obrante a fl. 12, c. 2).

Ind. final (enero 2012)
RA = VH -----
Ind. inicial (octubre 1996)

Ind. final (109,96)
RA = \$186'627.800 -----
Ind. inicial (37,42)

RA = \$ 548'412.424,oo.

Subtotal (2) daño emergente: \$ 548'412.424,oo.

Intereses= $\frac{VH \times (0.5 \text{ (interés legal mensual)} \times N^\circ \text{ de meses})}{100}$

Intereses= $\frac{\$186'627.800 \times 0.5 \times 184}{100}$

Intereses= \$ 171'697.576,oo.

Subtotal (2) lucro cesante: \$ 171'697.576,oo.

c. Pago efectuado el día 1 de abril de 1998, por valor de \$229'582.400 (recibo de pago obrante a fl. 18, c. 2).

Ind. final (enero 2012)
RA = VH -----
Ind. inicial (abril 1998)



Expediente No.: 24.655
 Radicación: 250002326000200001907 01
 Actor: Makro de Colombia S.A.
 Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

RA = \$229'582.400
 Ind. final (109,96) -----
 Ind. inicial (49,64)

RA = \$ 508'559.241,00.

Subtotal (3) daño emergente: \$ 508'559.241,00.

Intereses= $\frac{VH \times (0.5 \text{ (interés legal mensual)} \times N^\circ \text{ de meses})}{100}$

Intereses= $\frac{\$229'582.400 \times 0.5 \times 166}{100}$

Intereses= \$ 190'553.392,00.

Subtotal (3) lucro cesante: \$ 190'553.392,00.

Total daño emergente: \$ 1.318'678.248,00.

Total lucro cesante: \$ 443'707.023,00.

Total perjuicios materiales: \$ 1.762'385.271,00.

2.6. Costas.

Habida cuenta de que para el momento en el cual se profiere este fallo, el artículo 55 de la ley 446 de 1998 indica que sólo hay lugar a la imposición de condena en costas cuando alguna de las partes hubiere



Expediente No.: 24.655
Radicación: 250002326000200001907 01
Actor: Makro de Colombia S.A.
Demandado: Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa

actuado temerariamente y, en el *sub lite*, ninguna procedió de esa forma, en el presente asunto no habrá lugar a imponerlas.

En mérito de lo anteriormente expuesto, el Consejo de Estado, en Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Subsección A, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA:

PRIMERO: Confírmense los numerales primero, tercero y cuarto y **modifícase** el numeral segundo de la sentencia consultada, esto es la proferida el 20 de febrero de 2003 por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, por las razones expuestas en el presente proveído y, en consecuencia, **condénase** a la Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a pagar, en favor de la sociedad Makro de Colombia S.A., la suma de mil trescientos dieciocho millones seiscientos setenta y ocho mil doscientos cuarenta y ocho pesos moneda corriente (\$ 1.318'678.248.,00), por concepto de perjuicios materiales en la modalidad de daño emergente y la suma de cuatrocientos cuarenta y tres millones setecientos siete mil veintitrés pesos moneda corriente (\$ 443'707.023,00), por concepto de perjuicios materiales en la modalidad de lucro cesante.

SEGUNDO: Para el cumplimiento de esta sentencia expídanse copias con destino a las partes, con las precisiones del artículo 115 del Código de Procedimiento Civil y con observancia de lo preceptuado en el artículo 37 del Decreto 359 de 22 de febrero de 1995. Las copias destinadas a la parte actora serán entregadas al apoderado judicial que ha venido actuando.

TERCERO: Todas las comunicaciones que se ordena efectuar en esta sentencia serán libradas por el *a quo*.

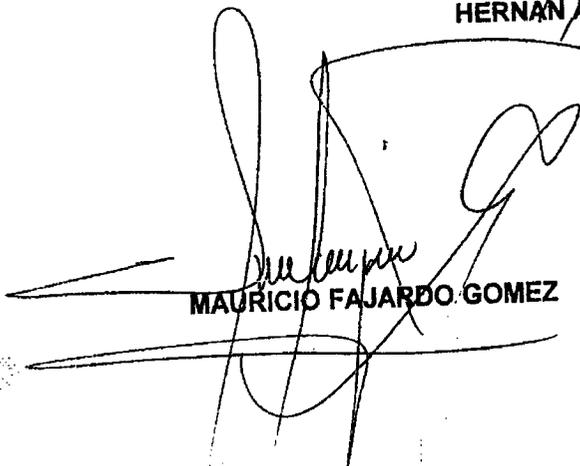


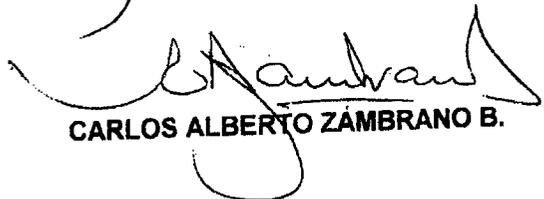
Expediente No.: 24.655
Radicación: 250002326000200001907 01
Actor: Makro de Colombia S.A.
Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Acción de reparación directa.

CUARTO: Ejecutoriada esta providencia devuélvase el expediente al Tribunal de origen para su cumplimiento.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE


HERNÁN ANDRADE RINCÓN


MAURICIO FAJARDO GOMEZ


CARLOS ALBERTO ZAMBRANO B.