



ESTUDIO DE CARGO DEL RECURSO DE APELACIÓN SOBRE ASPECTO NO PLANTEADO EN LA DEMANDA NI ANALIZADO EN LA SENTENCIA APELADA - Improcedencia. No hay lugar a su estudio en segunda instancia porque pretende abrir una nueva discusión ante el juez de segundo grado / LISTADO DE SENTENCIAS COMO CARGO DE VIOLACIÓN - Improcedencia. La sola o simple identificación de un listado de sentencias no constituye un cargo de violación

Cabe advertir que el cargo de apelación referido a que el hecho generador desatiende los requisitos que la ley establece para las estampillas atendiendo a su carácter de administrativas o de parafiscales, no cumple con las condiciones exigidas para ser analizado en el trámite de la segunda instancia. Lo anterior porque no coincide con los planteamientos del escrito de demanda; porque la sola identificación de un listado de sentencias no constituye un cargo de violación; y porque el argumento planteado en la apelación no recae sobre los análisis efectuados en la sentencia proferida por el *a quo*, sino que propone abrir una nueva discusión en sede de segunda instancia.

CONTROL DE LEGALIDAD DE NORMA GENERAL DEROGADA - Procedencia. Reiteración de jurisprudencia / CONTROL DE LEGALIDAD DE NORMA GENERAL DEROGADA - Justificación / MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD – Finalidad. Reiteración de jurisprudencia

[E]s de resaltar que la ordenanza demandada fue derogada tácitamente por la Ordenanza nro. 330 de 2011, *«por la cual se compilan las normas tributarias y se establece el estatuto de rentas departamentales»*. No obstante, de conformidad con el criterio que al respecto ha definido la Sala, resulta procedente llevar a cabo el estudio de legalidad respectivo sobre normas ya derogadas, en la medida en que durante su término de vigencia produjeron efectos jurídicos que pudieron afectar situaciones jurídicas particulares y que la finalidad de este medio de control consiste en la protección del ordenamiento jurídico en abstracto.

FUENTE FORMAL: ORDENANZA 330 DE 2011 DEPARTAMENTO DE LA GUAJIRA

PROHIBICIÓN DE GRAVAR CON IMPUESTOS TERRITORIALES LA EXPLORACIÓN Y EXPLOTACIÓN DE RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES - No derogatoria ni modificación de normas legales vigentes a la fecha de expedición de la Ley 141 de 1994. La Ley 141 de 1994 estableció la prohibición, a futuro, pero dejó a salvo las previsiones legales que estaban vigentes al momento de su expedición. Reiteración de jurisprudencia / ESTAMPILLA PRO UNIVERSIDAD DE LA GUAJIRA - Vigencia y autorización legal / ESTAMPILLA PRO UNIVERSIDAD DE LA GUAJIRA - Hecho generador / ESTAMPILLA PRO UNIVERSIDAD DE LA GUAJIRA - Actividades gravadas / HECHO GENERADOR DE LA ESTAMPILLA PRO UNIVERSIDAD DE LA GUAJIRA SOBRE CONTRATOS, ADICIONES O PRÓRROGAS QUE MODIFIQUEN EL VALOR INICIAL CELEBRADOS POR EMPRESAS EXPLOTADORAS DE CARBÓN CON PARTICULARES, QUE SE EJECUTEN EN EL DEPARTAMENTO DE LA GUAJIRA Y QUE GUARDEN RELACIÓN CON DICHA EXPLOTACIÓN - No violación de las prohibiciones de los artículos 27 de la Ley 141 de 1994 y 231 de la Ley 685 de 2001, que impiden gravar con impuestos territoriales la exploración y explotación de recursos naturales no renovables y los elementos necesarios para la exploración y explotación mineras y los requeridos para su acopio y beneficio / PROHIBICIÓN DE GRAVAR CON IMPUESTOS TERRITORIALES LA EXPLORACIÓN Y EXPLOTACIÓN MINERAS, LOS MINERALES OBTENIDOS EN BOCA O AL BORDE DE LA MINA, LAS MAQUINARIAS, EQUIPOS Y DEMÁS ELEMENTOS NECESARIOS PARA TALES



ACTIVIDADES Y PARA SU ACOPIO Y BENEFICIO – Consagración legal / ALCANCE DE LA EXPRESIÓN “DEMÁS ELEMENTOS QUE SE NECESITEN PARA DICHAS ACTIVIDADES” CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 231 DE LA LEY 685 DE 2001 - Se refiere a bienes semejantes o similares a los previamente enlistados por la misma norma (i.e. maquinarias y equipos), por lo que no entiende la Sala que con la expresión “demás elementos que se necesiten para dichas actividades” el artículo 231 introduzca una desgravación general para todos los negocios jurídicos que celebren los sujetos pasivos de impuestos territoriales con empresas cuyo objeto social sea la exploración y explotación minera / CONTRATOS DE EXPLORACIÓN Y EXPLOTACIÓN MINERA EXENTOS DE GRAVÁMENES TERRITORIALES - Contratos de concesión para la exploración y explotación carbonífera y petrolera. Reiteración de jurisprudencia / ESTAMPILLA PRO UNIVERSIDAD DE LA GUAJIRA - Carácter documental / TRIBUTOS LOCALES O TERRITORIALES SOBRE INGRESOS PERCIBIDOS POR CONTRATISTAS DE EMPRESAS DEDICADAS A LA EXPLORACIÓN Y EXPLOTACIÓN DE RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES - Legalidad. Reiteración de jurisprudencia / ESTAMPILLA PRO UNIVERSIDAD DE LA GUAJIRA SOBRE INGRESOS PERCIBIDOS POR CONTRATISTAS DE EMPRESAS DEDICADAS A LA EXPLORACIÓN Y EXPLOTACIÓN DEL CARBON – Legalidad. Reiteración de jurisprudencia. La estampilla no vulnera la prohibición de gravar las actividades de exploración y explotación de recursos naturales no renovables con tributos o impuestos territoriales o locales, dado que se calcula a partir del valor de los pagos recibidos por particulares, de modo que la tributación recae sobre el ingreso percibido por el contratista, quien es el beneficiario del pago y, por ende, no es la empresa la obligada a sufragarla

El artículo 27 de la Ley 141 de 1994 establece la prohibición, para las entidades territoriales, de gravar la explotación de los recursos naturales no renovables, salvo las previsiones contenidas en las normas legales vigentes. De esta manera *«la disposición prohibió a las entidades territoriales, hacia el futuro, el establecimiento de gravámenes de ese nivel territorial, a la explotación de los recursos naturales no renovables, eso sí, dejando a salvo las previsiones contenidas en normas legales vigentes»* (sentencia de esta Sección del 10 de febrero de 2005, exp. 14225, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié). Por cuenta de la salvedad hecha en esa misma disposición jurídica, no se derogaron o modificaron las normas legales que estaban vigentes a la fecha de la expedición de la Ley 141 de 1994 y que regulaban la tributación territorial de la actividad en cuestión, como lo es la Ley 71 de 1986, que autorizó la emisión de la estampilla pro Universidad de la Guajira. El artículo 4.º de la ley en comento autorizó a la Asamblea Departamental de la Guajira para que a través de ordenanzas reglamentara el uso obligatorio del tributo en las actividades y operaciones que se realicen en el departamento y sus municipios. De esta manera, en virtud de la ley de autorización de la estampilla (Ley 71 de 1986), se profirió la Ordenanza nro. 65 de 2002 que, en la letra b) de su artículo 305, contempló como hecho generador de la estampilla *«todos los contratos, adiciones o prorrogas que impliquen modificación al valor inicial que celebren con particulares las empresas explotadoras del carbón y se ejecuten en el Departamento Guajira, que guarden relación con dicha explotación. En el entendido de incluir en los contratos las adiciones y prorrogas (otro sí), se le aplicará la tarifa del dos por ciento (2%) del valor total de los contratos, cualquiera que sea su denominación jurídica»*. Por lo tanto se concluye que, en cuanto a la prohibición establecida para los entes territoriales de gravar la explotación y exploración de recursos naturales no renovables, la ordenanza se expidió conforme a la ley de autorización que era una norma legal vigente y que por ende no fue derogada o modificada en el momento en el que se profirió la Ley 141 de 1994. De esta manera se tiene que letra b) del artículo 305 de la Ordenanza nro. 65 de



2002 no viola la prohibición contemplada en el artículo 27 de la Ley 141 de 1994. No prospera el cargo de apelación. 4.2- La Ley 685 de 2001, en su artículo 231, establece que no pueden ser gravados con impuestos departamentales y municipales, directos o indirectos *«la exploración y explotación mineras, los minerales que se obtengan en boca o al borde de mina, las maquinarias, equipos y demás elementos que se necesiten para dichas actividades y para su acopio y beneficio»*. La demandante afirma que el término *«elementos»* del artículo 231 de la Ley 685 de 2001 implica una exención respecto del hecho generador del aparte demandado, esto es, *«todos los contratos, adiciones o prorrogas que impliquen modificación al valor inicial que celebren con particulares las empresas explotadoras del carbón y se ejecuten en el Departamento Guajira, que guarden relación con dicha explotación»* ya que, a su juicio, dichos negocios jurídicos son necesarios para realizar las actividades de exploración, explotación, acopio y beneficio. Al respecto se considera que esa interpretación excede el texto legal, ya que cuando la ley se refiere a los elementos necesarios para el desarrollo de dichas actividades, en criterio de la Sala se refiere a bienes semejantes o similares a los previamente enlistados por la misma norma (i.e. maquinarias y equipos), por lo que no entiende la Sala que dicho artículo 231, al referirse a *«demás elementos que se necesiten para dichas actividades»*, esté introduciendo una desgravación general para todos los negocios jurídicos que celebren los sujetos pasivos de impuestos territoriales con empresas que tiene por objeto social la exploración y explotación minera. Los negocios jurídicos que sí resultan desgravados por el mencionado artículo 231 son los contratos de concesión minera, regulados en el artículo 45 de la Ley 685 de 2001, y en tal sentido, esta Sección en sentencia del 13 de septiembre del 2012, exp. 18537, CP: Carmen Teresa Ortiz, señaló que *«las entidades territoriales no pueden gravar las concesiones para explotación y exploración carbonífera y petrolera porque, en últimas, esas actividades recaen sobre recursos naturales no renovables y, en consecuencia, se quebrantarían las prohibiciones contempladas en los artículos 27 de la Ley 141 de 1994 y 231 del Código de Minas»*. Un problema jurídico similar fue resuelto por la Sección, en sentencia del 29 de abril de 2020 (exp. 23087, CP: Julio Roberto Piza), en la cual se estimó que *«las actividades de exploración y explotación de recursos naturales no renovables no se gravan con la estampilla cuestionada en el proceso. Al contrario, el aparte demandado permite observar que el tributo se calcula a partir del valor de los pagos recibidos por los particulares, de modo que la tributación recae sobre el ingreso percibido por el contratista, quien es el beneficiario del pago. En efecto, es del ingreso del contratista de donde se detrae el valor de la estampilla y, por ende, no es la empresa la obligada a sufragar su pago. En ese orden de ideas, la disposición acusada no vulnera la prohibición analizada, en tanto que el valor de la estampilla es asumido por el beneficiario del pago»*. De manera que, habida cuenta de que el sujeto pasivo de la estampilla censurada es el contratista y no *«las empresas explotadoras del carbón»* no se incurre en la prohibición en comento de la Ley 685 de 2001. Y, en el mismo sentido, la Sala destaca que la estampilla acusada es un impuesto de carácter documental cuyo hecho generador es la incorporación de una obligación a un contrato, prorroga o adición, y no imponer un gravamen sobre la actividad de exploración y explotación minera o sobre los bienes *«como maquinarias, equipos y demás elementos que se necesiten para dichas actividades y para su acopio y beneficio»*. Por las anteriores razones, la Sala concluye que la letra b) del artículo 305 de la Ordenanza nro. 65 de 2002 no viola la prohibición contemplada en el artículo 231 de la Ley 685 de 2001. No prospera el cargo de apelación.

FUENTE FORMAL: LEY 71 DE 1986 - ARTÍCULO 4 / LEY 141 DE 1994 - ARTÍCULO 27 / LEY 685 DE 2001 (CÓDIGO DE MINAS) - ARTÍCULO 45 / LEY 685 DE 2001 (CÓDIGO DE MINAS) - ARTÍCULO 231



NOTA DE RELATORÍA: En relación con la legalidad del tributo de estampillas sobre ingresos percibidos por personas que contraten con empresas que tengan por objeto la exploración y explotación de recursos naturales no renovables se citan las sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado del 24 de octubre de 2018, radicación 18001-23-33-000-2015-00014-01(22648), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y del 19 de marzo de 2019, radicación 18001-23-33-000-2015-00016-01(22645), C.P. Milton Chaves García.

ESTAMPILLA PRO UNIVERSIDAD DE LA GUAJIRA - Autorización legal / RENTAS DE LA ESTAMPILLA PRO UNIVERSIDAD DE LA GUAJIRA – Destinación / OBLIGACIÓN DE ADHERIR LA ESTAMPILLA PRO UNIVERSIDAD DE LA GUAJIRA - Competencia / INTERVENCIÓN DE FUNCIONARIOS DEL ORDEN DEPARTAMENTAL O MUNICIPAL EN LA EXPEDICIÓN DE LA ESTAMPILLA PRO UNIVERSIDAD DE LA GUAJIRA - Obligatoriedad. Reiteración de jurisprudencia / INTERVENCIÓN DE FUNCIONARIOS DEL ORDEN DEPARTAMENTAL O MUNICIPAL EN EXPEDICIÓN DE DOCUMENTOS GRAVADOS CON ESTAMPILLAS – Obligatoriedad cuando la ley de creación de la estampilla lo exige. Reiteración de jurisprudencia / HECHO GENERADOR DE LA ESTAMPILLA PRO UNIVERSIDAD DE LA GUAJIRA – Obligatoria intervención de funcionario departamental y/o municipal. La ley de creación de la estampilla así lo exige / ESTAMPILLA PRO UNIVERSIDAD DE LA GUAJIRA SOBRE ACTOS ENTRE PARTICULARES - Legalidad condicionada del literal b) del artículo 305 de la Ordenanza 65 de 2002 de la Asamblea de la Guajira. La norma es legal, en el entendido de que el hecho generador de la estampilla solo se realiza cuando en los actos, documentos y contratos gravados interviene un funcionario departamental o municipal. Reiteración de jurisprudencia

La Ley 71 de 1986, en su artículo 1.º, autorizó al departamento de La Guajira para la emisión de la estampilla pro Universidad de la Guajira con el objeto de contribuir a la compra de terrenos propios, a la construcción y a la financiación de esta institución educativa. Seguidamente, el artículo 6.º *ibidem*, vigente para la época de los hechos (i.e. antes de ser modificado por el artículo 4.º de la Ley 1877 de 2018), estableció que la obligación de adherir y anular la estampilla *sub examine* quedaba a cargo de los funcionarios departamentales y municipales que intervinieran en el acto. Lo anterior denota la exigencia, que establece la ley de creación de la estampilla, de la intervención de funcionarios departamentales y/o municipales en el acto gravado. Al respecto, esta corporación ha señalado en múltiples oportunidades la necesidad de intervención de funcionarios departamentales y/o municipales en la expedición de los documentos gravados con la estampilla cuando la ley de creación así lo exige. De esta manera se ha determinado que «*el elemento subjetivo del tributo exige la intervención de funcionarios departamentales o municipales, y que el sujeto pasivo se relacione con los actos documentales señalados como hecho gravable*». Por lo que el funcionario debe estar presente «*no solo como sujeto activo de la relación tributaria, sino como un interviniente real en la operación que se grava con la estampilla*». A efectos de resolver a litis, la Sala observa que el aparte de la norma demandada establece como hecho generador de la estampilla «*todos los contratos, adiciones o prorrogas que impliquen modificación al valor inicial que celebren con particulares las empresas explotadoras del carbón y se ejecuten en el Departamento Guajira, que guarden relación con dicha explotación (...)*». En ese contexto, es evidente que en dichas operaciones no se advierte la intervención de algún funcionario departamental y/o municipal por lo que no se agota la exigencia que al respecto estableció la ley creadora del impuesto. 5.2- Por consiguiente, teniendo en cuenta que la intervención de un funcionario departamental y/o municipal en el acto, contrato o documento sujeto a gravamen hace parte de la estructura del hecho



imponible de la estampilla y que la disposición acusada establece la configuración del hecho generador sin tener en cuenta el requisito establecido por la Ley 71 de 1986 en cuanto a la referida intervención, la Sala declarará la legalidad condicionada de la letra b) del artículo 305 de la Ordenanza nro. 65 de 2002, en el entendido de que el hecho generador de la estampilla solo se realiza cuando en los actos, documentos y contratos gravados interviene un funcionario departamental o municipal. A la luz de las razones expuestas, prospera parcialmente el cargo de apelación y, por ello, la Sala revocará la decisión del *a quo* de no anular la letra b) del artículo 305 de la Ordenanza nro. 65 de 2002. En su lugar, declarará la legalidad condicionada del aparte del artículo en cuestión.

FUENTE FORMAL: LEY 71 DE 1986 - ARTÍCULO 1 / LEY 71 DE 1986 - ARTÍCULO 6 / LEY 1877 DE 2018 - ARTÍCULO 4

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la obligatoriedad de la intervención de funcionarios del orden departamental y/o municipal en la expedición de documentos gravados con estampillas cuando la ley de creación del tributo así lo exige se reiteran las sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado del 4 de junio de 2009, radicación 08001-23-31-000-2002-00975-01(16086), C.P. William Giraldo Giraldo; 23 de agosto de 2018, radicación 54001-23-33-000-2012-00082-01(21189), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; 14 de agosto de 2019, radicación 63001-23-33-000-2015-00160-01(22802), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y del 29 de abril de 2020, radicación 44001-23-31-000-2012-00066-01 (23087), C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, entre otras.

NORMA DEMANDADA: ORDENANZA 40 DE 1997 (9 de diciembre) DEPARTAMENTO DE LA GUAJIRA - ARTÍCULO 1 (No anulado) / ORDENANZA 65 DE 2002 (2 de septiembre) DEPARTAMENTO DE LA GUAJIRA - ARTÍCULO 302 (No anulado) / ORDENANZA 65 DE 2002 (2 de septiembre) DEPARTAMENTO DE LA GUAJIRA - ARTÍCULO 305 LITERAL B (No anulado / Legalidad condicionada)

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., veinticinco (25) de junio de dos mil veinte (2020)

Radicación número: 44001-23-31-000-2011-00134-01(23100)

Actor: JUAN MANUEL RICARDO CONVERS ORTEGA

Demandado: DEPARTAMENTO DE LA GUAJIRA

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 13 de octubre de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de la



Guajira, que no accedió a las pretensiones y se abstuvo de condenar en costas (ff. 427).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio de la acción de nulidad simple, prevista en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo (CCA, Decreto 01 de 1984), la parte demandante solicita que se declare la nulidad del artículo 1.º de la Ordenanza nro. 40 de 1997 y de los artículos 302 y 305, letra b), de la Ordenanza nro. 65 de 2002, proferidas por la Asamblea Departamental de la Guajira.

El texto de los artículos demandados es el siguiente:

1- Ordenanza nro. 40 del 9 de diciembre de 1997:

Por medio de la cual se modifican las Ordenanzas número 02 de 1997 y 06 de 1991 y se dictan otras disposiciones
(...)

Artículo 1. Dispóngase la emisión de la Estampilla Pro-Universidad de la Guajira, hasta por la suma de ocho mil millones de pesos (\$8.000.000.000,00) M.L., como recurso para contribuir a la financiación y construcción de la Universidad.

2- Ordenanza nro. 65 del 2 de septiembre 2002:

Por el cual se modifica la Ordenanza nro. 05 de 1996 y se dictan otras disposiciones

Título Segundo
Otras rentas departamentales
(...)

Artículo 302. Valor de la emisión. Dispóngase la emisión de la Estampilla Pro-Universidad de la Guajira hasta por la suma de ocho mil millones de pesos (\$8.000.000.000,00 Moneda legal) como recurso para contribuir a la financiación y construcción de la Universidad.

(...)

Artículo 305. Hechos generadores sobre los que recae la estampilla. Se le aplica sobre todos los actos, operaciones y documentos. Así:

- a. (...)
- b. Todos los contratos, adiciones o prorrogas que impliquen modificación al valor inicial, que celebren con particulares las empresas explotadoras del carbón y se ejecuten en el Departamento Guajira, que guarden relación con dicha explotación. En el sentido de incluir en los contratos las adiciones y prorrogas (otro sí), se le aplicará la tarifa del dos por ciento (2%) del valor total de los contratos, cualquiera que sea su denominación jurídica.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 300 de la Constitución, 2.º, 4.º y 6.º de la Ley 71 de 1986, 27 de la Ley 141 de 1994 y 231 de la Ley 685 de 2001.



El concepto de violación se resume así (ff. 7 a 18):

1- Nulidad del artículo 1.º de la Ordenanza nro. 40 de 1997 y 302 de la Ordenanza nro. 65 de 2002

Manifestó que las normas en cuestión excedieron el mandato legal contemplado en el artículo 2.º de la Ley 71 de 1986 (modificado por el artículo 1.º de la Ley 1423 de 2010), al fijar el monto máximo de la emisión de la estampilla Pro-Universidad de la Guajira en la suma de \$8.000.000.000, pues desconocieron que la autorización legal correspondía hasta \$800.000.000.

2- Nulidad de la letra b) del artículo 305 de la Ordenanza nro. 65 de 2002

Resaltó, por una parte, que el artículo 231 de la Ley 685 de 2001 prohíbe gravar con impuestos departamentales y municipales la exploración y explotación mineras, los minerales que se obtengan, las maquinarias, equipos y *«demás elementos que se necesiten para dichas actividades y para su acopio y beneficio»*, y de otra que, según el artículo 27 de la Ley 141 de 1994, las entidades territoriales no pueden establecer ningún tipo de gravamen a la explotación de los recursos naturales no renovables.

En ese contexto, señaló que el hecho generador establecido en la letra b) de la norma demandada desconoce las anteriores prohibiciones al gravar con la referida estampilla los contratos celebrados entre particulares y empresas explotadoras del carbón, para ser ejecutados en el Departamento de la Guajira y que guarden relación con dicha explotación. Ello, toda vez que, a su juicio, los referidos negocios jurídicos incluidos en el hecho generador de la estampilla forman parte de la exploración y explotación minera, pues constituyen *«elementos necesarios»* para realizar las actividades de exploración, explotación, acopio y beneficio y, además, porque someten a tributación al carbón que corresponde a la categoría de un recurso natural no renovable.

Manifestó que las normas referidas fueron objeto de control constitucional mediante sentencias C-229 de 2003 y C-567 de 1995, respectivamente, en las que la Corte confirmó su vigencia al encontrarlas ajustadas al texto superior.

De otra parte, argumentó que el hecho generador en cuestión viola el artículo 4.º y 6.º de la Ley 71 de 1986, ya que estas normas exigen la intervención del funcionario departamental o municipal en los actos gravados con el tributo para la adhesión y anulación de la estampilla.

Finalmente enlistó sentencias del Consejo de Estado referentes a las estampillas.

Contestación de la demanda

El Departamento de la Guajira, a pesar de haber sido notificado de la demanda en la oportunidad debida, mediante auto del 26 de septiembre de 2011, guardó silencio en esta etapa procesal.

Tercero interviniente

La Universidad de la Guajira, en calidad de tercero con interés directo, se opuso a las pretensiones de la demanda, para lo cual (ff. 339 a 349):



Argumentó que la Ley 374 de 1997 incrementó el monto máximo de emisión de la estampilla a \$8.000.000.000 por lo que las normas demandadas no excedieron la autorización legal establecida.

Expresó que la prohibición contenida en el artículo 231 de la Ley 685 de 2001 no puede ser el fundamento jurídico que sustente la nulidad de los actos demandados, puesto que dicha norma limita hacia el futuro la potestad impositiva del Congreso y de las entidades territoriales. En esa medida, solicitó que en el *sub lite* se declarara la excepción de inconstitucionalidad.

Agregó que la norma demandada no grava las actividades contempladas en el artículo 231 de la Ley 685 de 2001, sino que la estampilla recae sobre contratos, adiciones o prorrogas que impliquen modificación al valor inicial, que celebren con particulares las empresas explotadoras del carbón, que se ejecuten en el Departamento de La Guajira y que guarden relación con dicha explotación.

Finalmente, propuso la excepción de pérdida de fuerza ejecutoria en consideración de que los artículos demandados fueron derogados expresamente por las Ordenanzas nros. 330 de 2011 y 336 de 2012.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda por las siguientes razones (ff. 419 a 427):

Frente a la derogatoria de las normas demandadas consideró que, aun cuando las ordenanzas en cuestión fueron derogadas tácitamente por las Ordenanzas nros. 330 de 2011 y 336 de 2012, ello no impide el juicio de legalidad propuesto por la parte actora puesto que la derogatoria de la norma no restablece, *per se*, el orden jurídico ya que es la decisión del juez que anula el acto la que genera este efecto.

Expresó que los artículos 1.º de la Ordenanza nro. 40 de 1997 y 302 de la Ordenanza nro. 65 de 2002 no excedieron el límite de emisión de la estampilla, tomando en consideración que este había sido modificado por el artículo 4.º de la Ley 374 de 1997 que lo había aumentado a \$8.000.000.000, y este último a su vez había sido incrementado por la Ley 1423 de 2010 a \$100.000.000.000.

Precisó que la asamblea departamental contaba con plenas facultades para determinar el hecho generador del tributo, toda vez que la Ley 71 de 1986, creadora del impuesto, no lo estableció de forma específica. Bajo ese contexto manifestó que si bien la ley no puede imponer gravamen alguno sobre las actividades relacionadas con los recursos no renovables, sí le es dable definir, como hechos impositivos, otras actividades económicas relacionadas con estos recursos como los trámites contractuales. Por lo anterior concluyó que el cargo de nulidad no estaba llamado a prosperar.

Frente a la vulneración del artículo 4.º de la Ley 71 de 1986 por la supuesta falta de intervención de funcionario departamental y/o municipal en los actos gravados, afirmó que este elemento no es presupuesto del hecho generador del gravamen. Además, afirmó que la competencia de los funcionarios de adherir o anular el impuesto, contenida en el artículo 6.º de la Ley 71 de 1986, hace alusión únicamente a la función administrativa relativa a la adhesión del *sticker* en los documentos que hubiesen sido gravados por el tributo; pero no alude a un elemento del hecho generador de la estampilla. Por lo expuesto desestimó el cargo de nulidad.



Recurso de apelación

La demandante, en calidad de apelante única, recurrió la sentencia de primera instancia en lo que respecta a la letra b) del artículo 305 de la Ordenanza nro. 65 de 2002 (ff. 330 a 339). Para ello reiteró los argumentos expuestos en la demanda y agregó que, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, las estampillas tendrán el carácter de administrativas o de parafiscales dependiendo, respectivamente, de si se imponen como medio de comprobación para acreditar el pago del servicio público recibido o si corresponden al cumplimiento de una prestación social que se causa a favor de la entidad nacional o territorial como sujeto impositivo fiscal. Al respecto señaló que el hecho generador de la estampilla *sub examine* no atiende a ninguno de los supuestos anteriormente descritos por lo que no cumple con los requisitos que la ley establece para este impuesto.

Alegatos de conclusión

Ninguna de las partes se pronunció en esta etapa del proceso.

El agente del Ministerio Público, aun cuando solicitó la revocatoria de la sentencia de primera instancia (ff. 351 a 353) y que se declarara la nulidad de todas las normas demandadas, solo se refirió a la nulidad de la letra b) del artículo 305 de la Ordenanza nro. 65 de 2002. A esos efectos señaló que el hecho generador en cuestión debía ser declarado nulo debido al desconocimiento de la prohibición establecida en el artículo 231 de la Ley 685 de 2001, al gravar los contratos privados que celebren, modifiquen, o prorroguen las compañías mineras de carbón y al no establecer la intervención de funcionarios departamentales o municipales en estos.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- La Sala decide sobre la legalidad de la norma acusada, atendiendo a los cargos de apelación formulados por la parte demandante contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda.

Así, en los términos del recurso de apelación, corresponde establecer si el aparte acusado: (i) desconoce la prohibición de gravar con impuestos territoriales la exploración y explotación de recursos naturales no renovables, particularmente de carbón, al contemplar como hecho generador del impuesto los contratos, adiciones o prorrogas que impliquen modificación al valor inicial que celebren con particulares las empresas explotadoras del carbón, que sean ejecutados en el Departamento de La Guajira y que guarden relación con dicha explotación y si (ii) resulta violatorio de la ley de creación de la estampilla al recaer, presuntamente, sobre actos entre particulares que carecen de la intervención de funcionarios departamentales y/o municipales.

2- Cabe advertir que el cargo de apelación referido a que el hecho generador desatiende los requisitos que la ley establece para las estampillas atendiendo a su carácter de administrativas o de parafiscales, no cumple con las condiciones exigidas para ser analizado en el trámite de la segunda instancia. Lo anterior porque no coincide con los planteamientos del escrito de demanda; porque la sola identificación de un listado de sentencias no constituye un cargo de violación; y porque el argumento planteado en la apelación no recae sobre los análisis efectuados en la sentencia



proferida por el *a quo*, sino que propone abrir una nueva discusión en sede de segunda instancia.

3- También es de resaltar que la ordenanza demandada fue derogada tácitamente por la Ordenanza nro. 330 de 2011, *«por la cual se compilan las normas tributarias y se establece el estatuto de rentas departamentales»*. No obstante, de conformidad con el criterio que al respecto ha definido la Sala, resulta procedente llevar a cabo el estudio de legalidad respectivo sobre normas ya derogadas, en la medida en que durante su término de vigencia produjeron efectos jurídicos que pudieron afectar situaciones jurídicas particulares y que la finalidad de este medio de control consiste en la protección del ordenamiento jurídico en abstracto¹.

4- Precisado todo lo anterior, procede la Sala a analizar si el aparte de la norma objeto del recurso de apelación vulnera la prohibición de gravar con impuestos departamentales y municipales los elementos necesarios para la exploración y explotación mineras y los requeridos para su acopio y beneficio (artículo 231 de la Ley 685 de 2001) y la de gravar con impuestos territoriales la exploración y explotación de recursos naturales no renovables (artículo 27 de la Ley 141 de 1994) al establecer, como hecho generador del impuesto, los contratos, adiciones o prorrogas que impliquen la modificación al valor inicial que celebren con particulares las empresas explotadoras del carbón, que se ejecuten en el Departamento de La Guajira y que guarden relación con dicha explotación.

La demandante, quien actúa en calidad de apelante única, sostuvo que la norma jurídica acusada, al contemplar como hecho generador de la estampilla los negocios jurídicos antes referidos, contraviene la prohibición establecida en el artículo 231 de la Ley 685 de 2001, en la medida en que, a su juicio, tales negocios jurídicos junto con sus prorrogas y adiciones que impliquen modificaciones al valor inicial *«forman parte de la exploración y explotación minera, al ser elementos que se necesitan para realizar las actividades de exploración, explotación, acopio y beneficio»*. Además afirma que con el hecho generador en cuestión se está gravando la explotación de carbón, siendo este un recurso natural no renovable. En contraste, el *a quo* manifestó que si bien la ley no puede imponer gravamen alguno sobre las actividades relacionadas con los recursos no renovables, sí le es dable definir, como hechos impositivos, otras actividades económicas relacionadas con estos recursos como los trámites contractuales.

De esta manera, le corresponde a la Sala juzgar si la disposición acusada infringe el artículo 27 de la Ley 141 de 1994 y 231 de la Ley 685 de 2001, al definir como hecho generador los contratos, adiciones o prorrogas que impliquen la modificación al valor inicial que celebren con particulares las empresas explotadoras del carbón, que se ejecuten en el Departamento de La Guajira y que guarden relación con dicha explotación.

4.1- El artículo 27 de la Ley 141 de 1994 establece la prohibición, para las entidades territoriales, de gravar la explotación de los recursos naturales no renovables, salvo las previsiones contenidas en las normas legales vigentes. De esta manera *«la disposición prohibió a las entidades territoriales, hacia el futuro, el establecimiento de gravámenes de ese nivel territorial, a la explotación de los recursos naturales no renovables, eso sí, dejando a salvo las previsiones contenidas en normas legales vigentes»* (sentencia de

¹ Sentencias del 23 de julio de 2009 (exp. 15311, CP: Héctor J. Romero Díaz), del 23 de enero de 2014 (exp. 18841, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez) y del 20 de febrero de 2017 (exp. 20828, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).



esta Sección del 10 de febrero de 2005, exp. 14225, CP: Juan Ángel Palacio Hincapie).

Por cuenta de la salvedad hecha en esa misma disposición jurídica, no se derogaron o modificaron las normas legales que estaban vigentes a la fecha de la expedición de la Ley 141 de 1994 y que regulaban la tributación territorial de la actividad en cuestión, como lo es la Ley 71 de 1986, que autorizó la emisión de la estampilla pro Universidad de la Guajira.

El artículo 4.º de la ley en comento autorizó a la Asamblea Departamental de la Guajira para que a través de ordenanzas reglamentara el uso obligatorio del tributo en las actividades y operaciones que se realicen en el departamento y sus municipios. De esta manera, en virtud de la ley de autorización de la estampilla (Ley 71 de 1986), se profirió la Ordenanza nro. 65 de 2002 que, en la letra b) de su artículo 305, contempló como hecho generador de la estampilla *«todos los contratos, adiciones o prorrogas que impliquen modificación al valor inicial que celebren con particulares las empresas explotadoras del carbón y se ejecuten en el Departamento Guajira, que guarden relación con dicha explotación. En el entendido de incluir en los contratos las adiciones y prorrogas (otro sí), se le aplicará la tarifa del dos por ciento (2%) del valor total de los contratos, cualquiera que sea su denominación jurídica»*.

Por lo tanto se concluye que, en cuanto a la prohibición establecida para los entes territoriales de gravar la explotación y exploración de recursos naturales no renovables, la ordenanza se expidió conforme a la ley de autorización que era una norma legal vigente y que por ende no fue derogada o modificada en el momento en el que se profirió la Ley 141 de 1994. De esta manera se tiene que letra b) del artículo 305 de la Ordenanza nro. 65 de 2002 no viola la prohibición contemplada en el artículo 27 de la Ley 141 de 1994. No prospera el cargo de apelación.

4.2- La Ley 685 de 2001, en su artículo 231, establece que no pueden ser gravados con impuestos departamentales y municipales, directos o indirectos *«la exploración y explotación mineras, los minerales que se obtengan en boca o al borde de mina, las maquinarias, equipos y demás elementos que se necesiten para dichas actividades y para su acopio y beneficio»*.

La demandante afirma que el término *«elementos»* del artículo 231 de la Ley 685 de 2001 implica una exención respecto del hecho generador del aparte demandado, esto es, *«todos los contratos, adiciones o prorrogas que impliquen modificación al valor inicial que celebren con particulares las empresas explotadoras del carbón y se ejecuten en el Departamento Guajira, que guarden relación con dicha explotación»* ya que, a su juicio, dichos negocios jurídicos son necesarios para realizar las actividades de exploración, explotación, acopio y beneficio. Al respecto se considera que esa interpretación excede el texto legal, ya que cuando la ley se refiere a los elementos necesarios para el desarrollo de dichas actividades, en criterio de la Sala se refiere a bienes semejantes o similares a los previamente enlistados por la misma norma (i.e. maquinarias y equipos), por lo que no entiende la Sala que dicho artículo 231, al referirse a *«demás elementos que se necesiten para dichas actividades»*, esté introduciendo una desgravación general para todos los negocios jurídicos que celebren los sujetos pasivos de impuestos territoriales con empresas que tiene por objeto social la exploración y explotación minera. Los negocios jurídicos que sí resultan desgravados por el mencionado artículo 231 son los contratos de concesión minera, regulados en el artículo 45 de la Ley 685 de 2001, y en tal sentido, esta Sección en sentencia del 13 de septiembre del 2012, exp. 18537, CP: Carmen Teresa Ortiz, señaló que *«las entidades territoriales no pueden gravar las concesiones para explotación y exploración*



carbonífera y petrolera porque, en últimas, esas actividades recaen sobre recursos naturales no renovables y, en consecuencia, se quebrantarían las prohibiciones contempladas en los artículos 27 de la Ley 141 de 1994 y 231 del Código de Minas».

Un problema jurídico similar fue resuelto por la Sección, en sentencia del 29 de abril de 2020 (exp. 23087, CP: Julio Roberto Piza), en la cual se estimó que *«las actividades de exploración y explotación de recursos naturales no renovables no se gravan con la estampilla cuestionada en el proceso. Al contrario, el aparte demandado permite observar que el tributo se calcula a partir del valor de los pagos recibidos por los particulares, de modo que la tributación recae sobre el ingreso percibido por el contratista, quien es el beneficiario del pago. En efecto, es del ingreso del contratista de donde se detrae el valor de la estampilla y, por ende, no es la empresa la obligada a sufragar su pago². En ese orden de ideas, la disposición acusada no vulnera la prohibición analizada, en tanto que el valor de la estampilla es asumido por el beneficiario del pago»*. De manera que, habida cuenta de que el sujeto pasivo de la estampilla censurada es el contratista y no *«las empresas explotadoras del carbón»* no se incurre en la prohibición en comento de la Ley 685 de 2001. Y, en el mismo sentido, la Sala destaca que la estampilla acusada es un impuesto de carácter documental cuyo hecho generador es la incorporación de una obligación a un contrato, prorroga o adición, y no imponer un gravamen sobre la actividad de exploración y explotación minera o sobre los bienes *«como maquinarias, equipos y demás elementos que se necesiten para dichas actividades y para su acopio y beneficio»*.

Por las anteriores razones, la Sala concluye que la letra b) del artículo 305 de la Ordenanza nro. 65 de 2002 no viola la prohibición contemplada en el artículo 231 de la Ley 685 de 2001. No prospera el cargo de apelación.

5- En lo que respecta al desconocimiento de la ley de creación de la estampilla, al recaer sobre actos entre particulares que carecen de la intervención de funcionarios departamentales y municipales, la actora afirmó que la letra b) del artículo 305 de la Ordenanza nro. 65 de 2002 viola los artículos 4.º y 6.º de la Ley 71 de 1986 al gravar actos en los cuales no intervienen dichos funcionarios. Al respecto, el *a quo* sostuvo que la intervención de funcionario departamental y/o municipal en los actos gravados no es presupuesto del hecho generador del gravamen.

En ese contexto, le corresponde a la Sala determinar si la letra b) del artículo 305 de la Ordenanza nro. 65 de 2002 desconoce los artículos 4.º y 6.º de la Ley 71 de 1986, al gravar, presuntamente, actos entre particulares que carecen de la intervención de funcionarios departamentales y/o municipales

5.1- La Ley 71 de 1986, en su artículo 1.º, autorizó al departamento de La Guajira para la emisión de la estampilla pro Universidad de la Guajira con el objeto de contribuir a la compra de terrenos propios, a la construcción y a la financiación de esta institución educativa. Seguidamente, el artículo 6.º *ibidem*, vigente para la época de los hechos (*i.e.* antes de ser modificado por el artículo 4.º de la Ley 1877 de 2018), estableció que la obligación de adherir y anular la estampilla *sub examine* quedaba a cargo de los funcionarios departamentales y municipales que intervinieran en el acto. Lo anterior denota la exigencia, que establece la ley de creación de la estampilla, de la intervención de funcionarios departamentales y/o municipales en el acto gravado.

² A conclusiones similares ha llegado la Sala, entre otras, en las sentencias del 24 de octubre de 2018, exp. 22648, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez; y del 19 de marzo de 2019, exp. 22645, CP: Milton Chaves García.



Al respecto, esta corporación ha señalado en múltiples oportunidades la necesidad de intervención de funcionarios departamentales y/o municipales en la expedición de los documentos gravados con la estampilla cuando la ley de creación así lo exige. De esta manera se ha determinado que *«el elemento subjetivo del tributo exige la intervención de funcionarios departamentales o municipales, y que el sujeto pasivo se relacione con los actos documentales señalados como hecho gravable»*³. Por lo que el funcionario debe estar presente *«no solo como sujeto activo de la relación tributaria, sino como un interviniente real en la operación que se grava con la estampilla»*⁴.

A efectos de resolver a litis, la Sala observa que el aparte de la norma demandada establece como hecho generador de la estampilla *«todos los contratos, adiciones o prorrogas que impliquen modificación al valor inicial que celebren con particulares las empresas explotadoras del carbón y se ejecuten en el Departamento Guajira, que guarden relación con dicha explotación (...)»*. En ese contexto, es evidente que en dichas operaciones no se advierte la intervención de algún funcionario departamental y/o municipal por lo que no se agota la exigencia que al respecto estableció la ley creadora del impuesto.

5.2- Por consiguiente, teniendo en cuenta que la intervención de un funcionario departamental y/o municipal en el acto, contrato o documento sujeto a gravamen hace parte de la estructura del hecho imponible de la estampilla y que la disposición acusada establece la configuración del hecho generador sin tener en cuenta el requisito establecido por la Ley 71 de 1986 en cuanto a la referida intervención, la Sala declarará la legalidad condicionada de la letra b) del artículo 305 de la Ordenanza nro. 65 de 2002, en el entendido de que el hecho generador de la estampilla solo se realiza cuando en los actos, documentos y contratos gravados interviene un funcionario departamental o municipal.

A la luz de las razones expuestas, prospera parcialmente el cargo de apelación y, por ello, la Sala revocará la decisión del *a quo* de no anular la letra b) del artículo 305 de la Ordenanza nro. 65 de 2002. En su lugar, declarará la legalidad condicionada del aparte del artículo en cuestión.

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

FALLA:

1. **Revocar** el ordinal primero de la sentencia apelada. En su lugar:

Declarar la legalidad condicionada de la letra b) del artículo 305 de la Ordenanza nro. 65 de 2002, en el entendido de que la estampilla solo se causa en actos en los que intervenga un funcionario departamental o municipal.

³ Sentencias del 04 de junio de 2009 (exp. 16086, CP: William Giraldo Giraldo) y del 23 de agosto de 2018 (exp. 21189, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

⁴ Sentencia del 14 de agosto de 2019 (exp. 22802, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).



2. En lo demás, confirmar la sentencia de primera instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sala

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Aclaro Voto

ACLARACIÓN DE VOTO / PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA FRENTE A TRIBUTOS TERRITORIALES - Elementos mínimos del tributo territorial que debe fijar el legislador. Reiteración de jurisprudencia / LEY DE CREACIÓN DE LA ESTAMPILLA PRO UNIVERSIDAD DE LA GUAJIRA – Generalidad. Falta de delimitación del hecho gravado / ELEMENTOS DEL HECHO IMPONIBLE DE LA ESTAMPILLA PRO UNIVERSIDAD DE LA GUAJIRA – Fijación por la Asamblea departamental

De conformidad con el criterio fijado por la Corte Constitucional en la sentencia C-035 de 2009 (MP: Marco Gerardo Monroy Cabra), acogido por esta Sección (sentencia del 09 de julio de 2002, exp. 16544, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), la ley no solo debe crear el tributo territorial, sino que debe delimitar el hecho gravado con el mismo (*i.e.* el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible). Bajo esa premisa, cabría señalar que, en el caso del que se ocupó a la Sala, la disposición legal que estableció la estampilla pro Universidad de la Guajira (Ley 71 de 1986) no delimitó de modo alguno el hecho gravado con el tributo. Dicha ley brinda descripciones en extremo generales (tales como, que la asamblea reglamentará el uso obligatorio de la estampilla en «*actividades y operaciones que se realicen en el departamento y sus municipios*»), que no permiten identificar las notas distintivas del supuesto fáctico cuya realización da lugar al nacimiento de la obligación tributaria. Por tanto, fue la ordenanza departamental la que en últimas definió, en su totalidad, los elementos del hecho imponible del tributo.

FUENTE FORMAL: LEY 71 DE 1986

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



ACLARACIÓN DE VOTO

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD
Radicación: 44001-23-31-000-2011-00134-01 (23100)
Demandante: Juan Manuel Ricardo Convers Ortega

Frente a la decisión adoptada por la Sala en el proceso de la referencia, estimo pertinente precisar una cuestión jurídica, por vía de la presente aclaración de voto:

De conformidad con el criterio fijado por la Corte Constitucional en la sentencia C-035 de 2009 (MP: Marco Gerardo Monroy Cabra), acogido por esta Sección (sentencia del 09 de julio de 2002, exp. 16544, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), la ley no solo debe crear el tributo territorial, sino que debe delimitar el hecho gravado con el mismo (*i.e.* el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible).

Bajo esa premisa, cabría señalar que, en el caso del que se ocupó a la Sala, la disposición legal que estableció la estampilla pro Universidad de la Guajira (Ley 71 de 1986) no delimitó de modo alguno el hecho gravado con el tributo. Dicha ley brinda descripciones en extremo generales (tales como, que la asamblea reglamentará el uso obligatorio de la estampilla en *«actividades y operaciones que se realicen en el departamento y sus municipios»*), que no permiten identificar las notas distintivas del supuesto fáctico cuya realización da lugar al nacimiento de la obligación tributaria. Por tanto, fue la ordenanza departamental la que en últimas definió, en su totalidad, los elementos del hecho imponible del tributo.

Atentamente,

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ