



**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA
RODRÍGUEZ**

Bogotá D.C., veinticuatro (24) de mayo de dos mil dieciocho (2018)

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Radicación: 68001-23-33-000-2012-00334-01 (21110)

Demandante: OPERADORA DE TRANSPORTE MASIVO MOVILIZAMOS SA.

Demandado: MUNICIPIO DE BUCARAMANGA

Temas: Estampillas. Procedimiento para la liquidación oficial de las estampillas. Causación del tributo en los contratos de concesión.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el municipio de Bucaramanga, parte demandante, contra la sentencia del 16 de octubre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que resolvió:

PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD de las Resoluciones Nos. 849 del 1 de junio 2011 y 866 del 18 de mayo de 2012 proferidas por la Secretaría de Hacienda de la Alcaldía de Bucaramanga, que liquidaron de Aforo el tributo de las Estampillas Pro Cultura, Pro Bienestar del adulto Mayor y Caja de Provisión Social Municipal y resolvieron un recurso de reconsideración, respectivamente, y, a título de restablecimiento del derecho, DECLARAR que la sociedad demandante OPERADORA DE TRANSPORTE MASIVO MOVILIZAMOS S.A. no es responsable del pago de la Liquidación Oficial de Aforo cuya nulidad se ordena, de conformidad con la argumentación expuesta en la parte considerativa de la presente sentencia.

SEGÚNDO: ORDENAR a la Entidad demandada dar cumplimiento a la sentencia dentro de los términos señalados en los artículos 192 y siguientes del CPACA.

TERCERO: CONDENAR EN COSTAS a la entidad territorial demandada, fijando como agencias en derecho la suma equivalente al 0.5% de los impuestos en los actos administrativos cuya nulidad se ordena. Liquídense por Secretaría de la Corporación los gastos del proceso, si a ello hubiera lugar.

CUARTO: DENEGAR las demás pretensiones de la demanda.

QUINTO. IMPONER al Doctor NICANOR MOYA CARRILLO, identificado con [...], multa de dos (2) salarios mínimos legales mensuales vigentes, por su inasistencia injustificada a la audiencia inicial, conforme con lo establecido en el numeral 4º del artículo 180 del CPACA.

(...)

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 1º de junio de 2011, mediante la Resolución 849, el municipio de Bucaramanga liquidó las estampillas de previsión social municipal, pro cultura y pro bienestar del anciano a cargo de la Operadora de Transporte Masivo Movilizamos SA. por un importe de \$291.912.000.

El 18 de mayo de 2012, previa interposición del recurso de reconsideración, mediante la Resolución 866, el municipio de Bucaramanga confirmó la Resolución 849 del 1º de junio de 2011.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, la Operadora de Transporte Masivo Movilizamos SA, formuló las siguientes pretensiones:

1. Declarar nula la Resolución 849 del 1º de Junio de 2011, proferida por la Secretaría de Hacienda de la Alcaldía Municipal de Bucaramanga, a través de la cual se liquidó de aforo el tributo de estampillas: Pro-

Cultura, Pro-Bienestar del Adulto Mayor y Caja de Previsión Social y además se conmina a liquidar moratoria por el no pago de las mismas.

2. Declarar la nulidad de la Resolución 866 del 12 de mayo de 2012, proferida por la Secretaría de Hacienda de la Alcaldía Municipal de Bucaramanga, a través de la cual se desató desfavorablemente el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación anterior.
3. Que como consecuencia de las declaraciones anteriores, se ordene el restablecimiento del derecho de mi representada a no ser responsable del pago del tributo estampillas: Pro-Cultura, Pro-Bienestar del Adulto Mayor y Caja de Previsión Social y además y como consecuencia tampoco estar llamada a liquidar intereses moratorios.
4. Que se condene a la entidad demandada al pago de los perjuicios ocasionados a mi poderdante, en razón de la necesidad de tener que recurrir a la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo para que se le reconozca un derecho a todas luces evidente dentro de las disposiciones tributarias aplicables, perjuicios que incluyen los pagos de Honorarios Profesionales determinados a través de la aceptación de la propuesta de servicios profesionales, gastos del proceso y demás costas procesales.

La demandante invocó como normas violadas los artículos 6, 29, 313 y 338 de la Constitución; 59 de la Ley 788 de 2002; 714, 715 y 719 del Estatuto Tributario y, 221, 348, 350 y 352 del Acuerdo 044 de 2008.

El concepto de la violación de las anteriores normas se resume así:

Señaló que las normas que regulan las estampillas de previsión social municipal, pro cultura y pro bienestar del anciano no establecen de manera expresa que los contratos de cuantía indeterminada están gravados con esos tributos.

Que, en todo caso, en este tipo de contratos no es posible establecer la base gravable del tributo porque al momento de la suscripción no se conoce su valor, precisamente por ser de cuantía indeterminada.

Señaló que, por tanto, los actos administrativos demandados desconocieron el artículo 338 de la Constitución porque liquidaron las estampillas en cuestión por la suscripción de un contrato de cuantía indeterminada que, como lo explicó, no están gravados. O que, dicho en otros términos, porque establecieron uno de los elementos del tributo.

De otra parte, señaló que los actos cuestionados eran nulos por desconocer el derecho al debido proceso. Esto en razón a que el municipio de Bucaramanga expidió un acto al que denominó *oficio persuasivo*, actuación que no forma parte del proceso de liquidación de aforo.

Que, por lo anterior, los actos demandados desconocieron los artículos 59 de Ley 788 de 2002, que dispone aplicar el procedimiento del ET, y 715, 717 y 719 del referido ordenamiento, que regula el proceso de liquidación de aforo.

Contestación de la demanda

El municipio de Bucaramanga se opuso a las pretensiones de la demanda. En concreto, sostuvo que los actos demandados no violan los artículos 59 de la Ley 788 de 2002 ni los artículos 715, 716 y 717 del ET, porque la determinación oficial de las estampillas no requiere la expedición de un emplazamiento para declarar porque este tipo de tributos no se declaran.

Que, de cualquier forma, en el caso concreto, la demandante tuvo la oportunidad de ejercer el derecho de defensa, en tanto que, previo a la expedición de la liquidación de aforo, el municipio de Bucaramanga la requirió para que diera cumplimiento a las obligaciones en mora.

De otra parte, sostuvo que entre Metrolínea SA –entidad descentralizada del orden municipal– y la demandante se suscribió un contrato de concesión, presupuesto que de conformidad con las normas que regulan las estampillas de previsión social municipal, pro cultura y pro bienestar del anciano, constituyen hecho generador de esos tributos.

Señaló que, si bien es cierto que el contrato suscrito por la demandante es de cuantía indeterminada, es determinable en el curso de su ejecución y que, en consecuencia, estaban acreditados todos los elementos de la obligación tributaria.

Sentencia apelada

El tribunal declaró la nulidad de los actos administrativos demandados.

Señaló que de conformidad con lo previsto en el artículo 272 del Acuerdo 044 de 2008, el pago de las estampillas de previsión social municipal, pro cultura y pro bienestar del anciano no se realiza mediante una declaración tributaria y que, por esa razón, la determinación oficial de esos tributos no se hace a

través de liquidación de aforo, pues ese procedimiento supone el incumplimiento de la obligación de presentar una declaración tributaria.

Con fundamento en lo anterior, el tribunal concluyó que el municipio de Bucaramanga violó el debido proceso de la demandante porque determinó las estampillas mediante una liquidación oficial de aforo, sin que esta fuera procedente pues, de conformidad con lo establecido en artículo 272 del Acuerdo 04, no estaba obligada a declarar.

Señaló que, además, el municipio de Bucaramanga no expidió un emplazamiento para declarar y que en su lugar expidió un acto el que denominó «oficio persuasivo», actuación que no hace parte del proceso de determinación oficial de tributos mediante liquidación de aforo.

En la sentencia, además, el tribunal impuso al apoderado de la parte demandante una multa de dos salarios mínimos mensuales vigentes por no asistir a la audiencia inicial y condenó en costas al municipio de Bucaramanga, fijándolas en el 0.5% del de valor establecido como tributo en los actos administrativos controvertidos.

Recurso de apelación

El municipio de Bucaramanga apeló la sentencia.

Alegó que el hecho de que el régimen de estampillas vigente en el municipio de Bucaramanga no tuviera establecido como obligación la de presentar declaraciones por ese concepto, eso no significa que la administración no pudiera ejercer sus atribuciones para determinar y hacer efectivo el pago de ese tributo.

Explicó que previo a la expedición del acto acusado, el municipio de Bucaramanga requirió a la demandante a través de un oficio persuasivo en el que fueron expuestas las razones de exigibilidad de la obligación y, además, le fue concedido un plazo razonable para su cumplimiento.

Que ese oficio persuasivo reemplazó el emplazamiento para declarar y que, en todo caso, ese acto no era exigible para los efectos de la liquidación de aforo de las estampillas, porque esta supone una omisión en el deber de declarar y que ese tipo de tributos no se declaran.

De otra parte, señaló que, en el caso concreto, se demostró que la demandante estaba sujeta a las estampillas de previsión social municipal, pro

cultura y pro bienestar del anciano por la suscripción del contrato de concesión con Metrolínea SA.

Advirtió que si bien el contrato suscrito por la demandante era de cuantía indeterminada, también lo era que la cuantía era determinable y que, por esa razón, no era cierto que los actos administrativos contradijeran el artículo 338 de la Constitución, por la presunta indeterminación de los elementos del tributo.

Alegatos de conclusión

Operadora de Transporte Masivo Movilizamos SA no presentó alegatos de conclusión.

El Municipio de Bucaramanga no presentó alegatos de conclusión.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público solicitó revocar la sentencia apelada y, en su lugar, declarar la nulidad parcial de los actos administrativos demandados.

Manifestó que conforme la Sección Cuarta del Consejo de Estado lo precisó en sentencia del 4 de mayo de 2015 (exp. 20165), independientemente de la denominación del acto, el municipio de Bucaramanga, en ejercicio de las potestades de administración y fiscalización de los tributos a su favor, estaba habilitado para determinar las estampillas causadas por la suscripción de los contratos de concesión celebrados con esa entidad territorial.

Advirtió que, de acuerdo con lo anterior, debía negarse la nulidad de los actos demandados en cuanto liquidaron las estampillas pro cultura y pro bienestar del adulto mayor, pero anular en lo que a la estampilla de previsión social municipal corresponde, porque ese tributo, regulado en el Acuerdo 030 de 1978, no cuenta con autorización legal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por el municipio de Bucaramanga, la Sala decide sobre la nulidad de la Resolución 849 del 1° de junio de 2011, mediante la que el municipio de Bucaramanga liquidó las estampillas de previsión social municipal, pro cultura y pro bienestar del anciano, a cargo de la Operadora de Transporte Masivo Movilizamos SA, por

la suscripción de un contrato de concesión, y de la Resolución 866 del 18 de mayo de 2012, que la confirmó.

Se discute si los actos administrativos demandados son nulos porque el municipio de Bucaramanga aplicó el procedimiento de liquidación oficial de aforo para determinar tributos cuyo cumplimiento no exige la obligación presentar una declaración tributaria.

De resolverse que lo anterior no da lugar a declarar la nulidad de los actos atacados, la Sala debe decidir si el contrato de concesión suscrito por la demandante estaba gravado con las estampillas de previsión social municipal, pro cultura y pro bienestar del anciano.

Para decidir, la Sala reiterará, en lo pertinente, las sentencias del 4 de mayo de 2015, expediente 20615, y del 20 de febrero de 2017, Exp. 21759, mediante las que la Sección Cuarta del Consejo de Estado resolvió situaciones análogas a la que convocan la presente controversia.

Para resolver, son relevantes los siguientes hechos:

(i) El 8 de febrero de 2008, Metrolínea SA y Operadora de Transporte Masivo Movilizamos SA suscribieron el «*contrato de concesión del sistema de recaudo y control del Sistema Integrado de Transporte Masivo del Área Metropolitana de Bucaramanga*» (Fols. 223 a 437), cuyo objeto establece:

Otorgar en concesión no exclusiva, conjunta y simultánea con otros concesionarios y exclusiva con respecto a operadores autorizados de transporte público colectivo, salvo en lo previsto por los derechos de paso, de la explotación del servicio público de transporte masivo del Sistema Metrolínea, al concesionario, por su cuenta y riesgo, en los términos, bajo las condiciones y con las limitaciones previstas en el contrato.

Dicha concesión otorgará al concesionario: (i) el derecho a la explotación del servicio público de transporte masivo en las rutas troncales, las rutas pretroncales y en las rutas alimentadoras del Sistema Metrolínea para las fases 1 y 2, a través de la participación del concesionario por la prestación del servicio y (ii) el permiso de operación al concesionario para la prestación del servicio público de transporte masivo, previo trámite ante el Área Metropolitana de Bucaramanga.

(ii) El 9 de mayo de 2011, mediante el «*oficio persuasivo de cobro de estampillas municipales*», el municipio de Bucaramanga requirió a Operadora de Transporte Masivo Movilizamos SA para que pagara las obligaciones

correspondientes a las estampillas de previsión social municipal, pro cultura y pro bienestar del anciano, causadas por la suscripción del contrato referido en el numeral anterior, generadas entre el 28 de febrero y el 10 de noviembre de 2010 (fls. 1 al 4 del CAA), así:

Base de liquidación	Estampilla pro cultura	Estampilla pro bienestar del adulto mayor	Estampilla de previsión social municipal	Total
\$4.865.202.749	\$97.304.055	\$97.304.055	\$97.304.055	\$291.912.165

(iii) El 1º de junio de 2011, mediante la Resolución 849, «*Por medio de la cual se profiere Liquidación Oficial de Aforo de los Tributos de Estampillas de Previsión Social Municipal, Pro Cultura y Pro bienestar del Adulto Mayor*», el municipio de Bucaramanga liquidó la obligación a cargo de Operadora de Transporte Masivo Movilizamos SA en los términos propuestos en el oficio referido en el numeral anterior (fols. 26 a 30).

(iv) El 19 de agosto de 2011, la Operadora de Transporte Masivo Movilizamos SA interpuso recurso de reconsideración contra la Resolución 849 del 1º de junio de 2011. (fl. 32 a 44).

(v) El 18 de mayo de 2012, mediante la Resolución 866, el municipio de Bucaramanga confirmó la Resolución 849 del 1º de junio de 2011 (fols. 45 a 51).

1. De la nulidad por violación del debido proceso

1.1 La demandante alegó que los actos administrativos atacados son nulos porque el municipio de Bucaramanga aplicó el procedimiento de liquidación oficial de aforo para determinar tributos cuyo cumplimiento no estaba sujetos a la obligación de declarar. Señaló que no era pertinente expedir un “oficio persuasivo” previo a los actos acusados, porque tal actuación no está definida en el procedimiento de determinación.

El Tribunal Administrativo de Santander le concedió la razón a la demandante, y encontró que esa situación violaba el debido proceso y, con fundamento en ese criterio, declaró la nulidad de los actos controvertidos.

1.2 El artículo 250 de Acuerdo 044 de 2008, «*Por el cual se expide el Estatuto Tributario del municipio de Bucaramanga*», acogió de manera expresa el procedimiento establecido en el Estatuto Tributario, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 59 de la Ley 788 de 2002.

Por tanto, en el municipio de Bucaramanga se aplican, entre otros, los procedimientos de determinación de tributos previstos en el Estatuto Tributario, incluido el de liquidación de aforo.

En la sentencia del 4 de mayo de 2015, que se reitera, la Sección Cuarta del Consejo de Estado, al referirse a la remisión al procedimiento del Estatuto Tributario, precisó que:

En la práctica, el cumplimiento de esta regla de unificación, a nivel nacional, del régimen procedimental en materia tributaria tiene la dificultad de que en la estructura de los procedimientos tributarios para la aplicación de los impuestos nacionales el punto de partida es la declaración, lo que no ocurre con todos los tributos del orden territorial, porque algunos son liquidados por la propia administración, como es el caso de las estampillas, en las que, por su naturaleza, no es posible que el contribuyente presente una declaración, es decir, no existe la obligación formal de declarar.

1.2 Así, de conformidad con lo previsto en el artículo 715 del Estatuto Tributario Nacional, la liquidación oficial de aforo tiene por objeto determinar las obligaciones tributarias a cargo de quien estando obligado a declarar, incumpla con ese deber formal.

La liquidación oficial de aforo está precedida de un emplazamiento para declarar, que, según se desprende de los artículos 715, 716 y 717 del Estatuto Tributario, es una actuación preparatoria que, a su vez, constituye un requisito de validez tanto de los actos mediante los que se impone la sanción por no declarar como de los actos de determinación oficial de los tributos.

1.3 El artículo 272 del Acuerdo 044 de 2008 establece que en el municipio de Bucaramanga se deben presentar las siguientes declaraciones tributarias:

a. Declaración anual del impuesto de industria y Comercio servicios, avisos y tableros. b. Declaración mensual de retención en la fuente de Industria y Comercio. c. Declaración bimensual optativa de industria y comercio d. Declaración sugerida para los contribuyentes del sistema especial del impuesto de industria y comercio. e. Declaración mensual de la sobre tasa a la Gasolina motor. f. Declaración del impuesto de espectáculos públicos.

De la norma citada se advierte que las estampillas de previsión social municipal, pro cultura y pro bienestar del anciano no están sujetas a la

obligación de declarar. En consecuencia, la demandante no estaba obligada a cumplir esa obligación.

De esa forma, en tanto que la demandante no tenía la obligación de presentar declaraciones por las estampillas en controversia, el municipio de Bucaramanga no podía adelantar el procedimiento de aforo previsto en el Estatuto Tributario Nacional para hacer efectivas esas obligaciones pues, como se advirtió, este supone el incumplimiento de la obligación de declarar.

En todo caso, la Sala advierte que lo anterior no es un impedimento para que el municipio de Bucaramanga, en ejercicio de las facultades de fiscalización, adelante las acciones pertinentes para el cobro de las obligaciones a su favor. Sobre el particular, en la sentencia del 4 de mayo de 2015, la Sala indicó:

El hecho de que el sujeto pasivo del impuesto no tenga el deber de presentar declaración, no lo exime del cumplimiento de otras prestaciones que emanan directamente de la naturaleza del gravamen, como obligación de dar lo que, además, apareja el derecho –deber de la administración de percibir el valor, suma de dinero o prestación que se deriva de su calidad de titular o sujeto activo del gravamen–, lo que explica, en últimas, las potestades de fiscalización y control que le otorga el ordenamiento con miras a lograr su recaudo forzoso, si el deudor no lo hiciera voluntariamente.

En la providencia que se reitera, la Sala resolvió sobre la nulidad de un acto administrativo que, como en el presente caso, fue denominado liquidación oficial de aforo, mediante el que el municipio de Bucaramanga liquidó las estampillas de previsión social municipal, pro cultura y pro bienestar del anciano, causadas por la suscripción de un contrato similar al que dio lugar a las obligaciones que ahora se discuten. Sobre el particular advirtió:

Ahora, en relación con la “liquidación de aforo”, aunque la actora no cuestionó su procedencia, la Sala aclara que, técnicamente, esta clase de liquidación oficial, que se expide para suplir la falta de declaración por parte del contribuyente, siempre y cuando esté obligado a hacerlo, no fue regulada para aplicarse en casos como este. Sin embargo, tal circunstancia no implica la inexistencia o invalidez de las decisiones adoptadas en ella.

Lo cierto es que se trata del acto por medio del que se determinó oficialmente la obligación sustancial a cargo de la actora, independientemente que se le haya denominado liquidación de aforo, constituyó un acto administrativo, manifestación de la facultad de fiscalización de la Administración, más si se tiene en cuenta que es el contenido de este y los efectos que genera, el

aspecto primordial a tener en cuenta en el presente asunto, más que su denominación.

Por eso, que se llame liquidación de aforo cuando no lo es, por las razones dichas, no desvirtúa su validez, fuerza vinculante y ejecutoria como acto administrativo.

En ese sentido, aun cuando ni la normativa territorial ni la nacional prevén un procedimiento para determinar la obligación tributaria cuando no existe obligación para declarar, el hecho de que la administración haya liquidado y determinado el tributo a cargo de la demandante a través de lo que denominó como una «*liquidación de aforo*», no impide reconocerle su condición de acto administrativo expedido en ejercicio de las facultades de fiscalización con el objeto de liquidar el tributo a cargo de la demandante.

Lo anterior es suficiente para revocar la decisión apelada, en cuanto anuló los actos administrativos acusados, por violación del debido proceso. Por consiguiente, la Sala procede al estudio de fondo del asunto discutido.

2. De la nulidad de los actos administrativos demandados por violación del artículo 338 de la Constitución

2.1 La demandante alega que los actos administrativos controvertidos desconocieron el artículo 338 de la Constitución, porque liquidaron las estampillas de previsión social municipal, pro cultura y pro bienestar del anciano por la suscripción de un contrato de cuantía indeterminada, a pesar de que las normas que regulan esos tributos en el municipio de Bucaramanga no prevén de manera expresa que ese tipo de contratos estén gravados con ese tributo.

2.2. Las estampillas de previsión social municipal, pro cultura y pro bienestar del anciano están reguladas, en el municipio de Bucaramanga, en los acuerdos 034 de 1989 y 044 de 2008, así:

Estampilla de previsión social municipal. El artículo 1º del Acuerdo 034 de 1989, «*Por medio del cual se modifica el Acuerdo 033 de 1981 que establece el pago de la estampilla de previsión social municipal*», establecía como renta de la Caja de Previsión Social Municipal la estampilla creada mediante el Acuerdo 030 de 1978.

La Sala advierte que mediante sentencia del 13 de noviembre de 2014, el Tribunal Administrativo de Santander a confirmó, en segunda instancia, la decisión adoptada por el Juzgado Doce Administrativo Oral del Circuito de

Bucaramanga del 9 de julio de 2014, de anular los acuerdos 030 del 6 de septiembre de 1978 y 034 del 14 de septiembre de 1989, proferidos por el Concejo Municipal de Bucaramanga. La providencia del Tribunal Administrativo de Santander, según da cuenta el sistema de consulta de proceso Siglo XXI, quedó ejecutoriada el 18 de septiembre de 2015.

De acuerdo con lo expuesto, la Sala considera que, conforme con la decisión del Tribunal Administrativo de Santander, el Acuerdo 034 de 1989, que regulaba la estampilla de previsión social municipal objeto de la controversia, no está vigente.

Estampilla pro cultura. El artículo 202 del Acuerdo 044 de 2008, al regular el hecho generador, la base gravable y la tarifa de esta estampilla dispuso que las *«Personas naturales y jurídicas que celebren contratos con el Municipio de Bucaramanga, todas las Entidades descentralizadas del orden Municipal, la Contraloría Municipal de Bucaramanga, el Concejo de Bucaramanga y la Personería de Bucaramanga, pagaran el 2% del valor del contrato, excepto, cuando el valor del contrato sea inferior a quince (15) salarios mínimos legales mensuales vigentes.»*

De igual forma, el artículo 205 *ibídem* establece que *«Es obligación exigir, adherir y anular, en el momento de la legalización de los contratos, la Estampilla Pro cultura o su recibo oficial de pago, (Formato M-1), expedido por el Instituto Municipal de Cultura y Turismo de Bucaramanga, por parte de los respectivos servidores públicos que intervienen en los actos que los origina.»*

Estampilla pro bienestar del anciano. En el artículo 211 del Acuerdo 044 de 2008 señala que constituye hecho generador de la estampilla *«Los Contratos que celebren las personas naturales y jurídicas con el Municipio de Bucaramanga, las entidades descentralizadas del orden municipal, la Contraloría Municipal de Bucaramanga, el Concejo de Bucaramanga, La Personería de Bucaramanga y la Sociedad de Inversiones Bucaramanga, además las actas de posesión de los empleados del municipio, de las entidades descentralizadas de orden municipal, de la Contraloría Municipal, del concejo, la personería municipal y la sociedad de inversiones Bucaramanga. (Artículo 2 acuerdo 021/2003)».*

Por su parte, el artículo 212 *ibídem* señala que la base gravable *«la constituyen el valor total establecido en los contratos»*, *«cuando el valor del contrato sea superior a treinta (30) salarios mínimos legales mensuales vigentes»*, y el artículo 213 dispone que será a una tarifa del 2% del total del correspondiente contrato.

Asimismo, el artículo 221 establece que *«La obligación exigir, adherir y anular, en el momento de la legalización de los contratos, la Estampilla Pro-bienestar del Anciano o el recibo oficial Formato M-1 estará a cargo de los respectivos servidores públicos que intervienen en los actos que los origina.»*

De acuerdo con las normas citadas, y así se precisó en las sentencias del 4 de mayo de 2015 y del 20 de febrero de 2017, el hecho generador de las estampillas en discusión está constituido por la celebración de todo contrato con la administración municipal y las entidades descentralizadas del orden municipal.

Por su parte, la base gravable la constituye el valor del contrato suscrito por las personas naturales y jurídicas con ese municipio y demás entidades descritas en las normas, a una tarifa del 2%.

2.3 En la Resolución 849 del 1º de junio de 2011, el municipio de Bucaramanga señala que el contrato de concesión del 8 de febrero de 2008 tiene un valor indeterminado, pero que es determinable en función de los resultados de su ejecución.

Lo anterior, en efecto, corresponde con lo previsto en el contrato de concesión en relación con la remuneración de la demandante. Así, la cláusula 86 (fl. 306) establece:

Cláusula 86. Ingresos del Concesionario a que tiene Derecho por la Operación de Transporte del Sistema Metrolínea Como participación por las obligaciones que impone el presente contrato de concesión, el concesionario recibirá, durante el término de vigencia del presente contrato, un valor que estará determinado en función de los kilómetros recorridos, de acuerdo con los tipos de autobuses que componen su flota, y de acuerdo con las órdenes de servicios de operación impartidas por Metrolínea S.A. y efectivamente ejecutadas por cada uno de los autobuses que se encuentren vinculados a la operación del Sistema Metrolínea, sujeto al nivel de ingresos generados por viaje que constituyen pago.

Los ingresos para cada uno de los operadores de transporte del Sistema Metrolínea, por cada tipo de autobús, corresponderán a la tarifa licitada por kilómetro multiplicada por los respectivos kilómetros recorridos. Siendo el ingreso total del concesionario, la sumatoria de los ingresos percibidos por los recorridos de todos los autobuses de su flota en operación.

El valor del ingreso total del concesionario será el cálculo con la siguiente fórmula:

$$\text{IngOper}_{j,i} = (\text{PartArt}_{j,i} + \text{PartPad}_{j,i} + \text{PartAli}_{j,i}) * \text{FNS}_{j,i}$$

Donde,

$\text{IngOper}_{j,i}$: Ingresos operacionales del concesionario j en el periodo i

$\text{PartArt}_{j,i}$: Ingresos del concesionario j en el periodo i, por los recorridos del autobús articulado en la prestación del servicio. Calculados de acuerdo con la ecuación indicada en la cláusula 87.

$\text{PartPad}_{j,i}$: Ingresos del concesionario j en el periodo i, por los recorridos del autobús padrón en la prestación del servicio. Calculados de acuerdo con la ecuación indicada en la cláusula 88.

$\text{PartAli}_{j,i}$: Ingresos del concesionario j en el periodo i, por los recorridos por el autobús alimentador en la prestación del servicio. Calculados de acuerdo con la ecuación indicada en la cláusula 89.

$\text{FNS}_{j,i}$: Factor del nivel de servicio del concesionario j en el periodo i.

Nivel del servicio	Factor de Pagos FNS
A	100%
B	98%
C	95%
D	90%
E	75%

En caso de aumento de la flota, la tarifa será acordada por las partes teniendo en cuenta: el valor de la inversión, los costos de operación, el tiempo restante de la concesión, el valor de salvamento y las disposiciones de ley.

De igual forma, la cláusula 77 del contrato, al regular lo concerniente a la disposición y destinación de los recursos provenientes del pago de la tarifa por la utilización del Sistema Metrolínea (fol. 300), dispone:

La totalidad de los flujos de dinero producidos por el pago de la tarifa la usuario de la actividad de transporte masivo de pasajeros en el Sistema Metrolínea, ingresarán al patrimonio autónomo, de Administración, Inversión y fuente de Pago, constituido mediante el contrato de fiducia del Sistema

Metrolínea, que se suscriba con la entidad adjudicataria del proceso que adelantará el concesionario responsable de la concesión del Sistema de Recaudo y Control del Sistema Metrolínea de conformidad con los mecanismos que se indican a continuación:

(...)

El pago a cada uno de los concesionarios y otros agentes del Sistema Metrolínea referidos anteriormente se realizará quincenalmente, los días viernes. El pago se hará mediante consignación o transferencia a las cuentas bancarias indicadas por cada uno de los beneficiarios, previamente y por escrito, al administrador de los recursos del Sistema Metrolínea.

De lo expuesto se desprende que el contrato de concesión suscrito entre la demandante y Metrolínea SA se enmarca dentro de los presupuestos previstos como hecho generador de las estampillas de previsión social municipal, pro cultura y pro bienestar del anciano.

También se desprende que el valor del contrato es de cuantía indeterminada en la medida en que la retribución del concesionario tiene lugar a lo largo de su ejecución, pero es determinable en función de los pagos realizados a su favor, en las condiciones y dentro de los plazos pactados.

En ese orden, la Sala considera que si bien la base gravable de las estampillas en discusión, que es el valor del contrato, no podía ser determinada desde la suscripción, ese elemento de la obligación tributaria podía ser determinado con posterioridad en la medida en que las prestaciones pactadas fueran ejecutadas y estas, a su vez, fueran retribuidas en favor de la demandante.

Lo dicho por la Sala corresponde con la posición asumida por el municipio de Bucaramanga con fundamento en la que determinó las estampillas liquidadas oficialmente. En efecto, en el oficio persuasivo del 9 de mayo de 2011, al que se hizo referencia en el aparte de hechos probados, el municipio de Bucaramanga señaló (fol. 1 CAA):

La obligación de pago de las estampillas de previsión social municipal, pro cultura y pro bienestar del adulto mayor nació desde la celebración del contrato que fue suscrito entre OPERADORA DE TRANSPORTE MASIVO MOVILZAMOS S S.A. y METTROLÍNEA S.A. y sobre este contrato se ha causado el pago de estampillas por la autorización de desembolso producto del contrato realizadas a su empresa, momento en el cual se venció la oportunidad legal de las estampillas sobre el monto desembolsado.

En consecuencia, la Sala considera que el alegato de la demandante referido la violación del artículo 338 de la Constitución por la liquidación de las estampillas pro cultura y pro bienestar del anciano por la interminación de la base gravable, no está llamado a prosperar, porque si bien es cierto que el contrato de concesión que causó los tributos en discusión es de cuantía indeterminada, la base gravable es determinable en el curso de la ejecución del contrato y esa situación no riñe con el principio de legalidad tributaria.

En este punto, resulta del caso señalar que las bases gravables indeterminadas no son extrañas al ordenamiento tributario, y son admisibles siempre que sean determinables. Este es precisamente el caso del impuesto de timbre nacional –que comparte con las estampillas la característica de ser un tributo documental–, que se causa sobre los contratos de cuantía indeterminada. En ese evento, como lo prevé el artículo 519 del ET, el impuesto se genera sobre cada pago o abono en cuenta derivado del contrato o documento, durante el tiempo que dure vigente.

De igual forma, el artículo 522 del ET prevé algunas reglas para la determinación de las cuantías para efectos del impuesto de timbre, entre ellas, que en los contratos de ejecución sucesiva la cuantía es el valor de los pagos periódicos que deban hacerse durante la vigencia del convenio, o el valor de los pagos efectuados durante un año cuando se trate de contratos de duración indefinida.

No obstante lo expuesto hasta aquí, la Sala considera que los actos demandados deben ser anulados en cuando liquidaron la estampilla de previsión social municipal por un valor de \$97.304.055.

Lo anterior, en razón a que los efectos de la sentencia que declaró la nulidad de los acuerdos 030 de 1978 y 034 de 1989 son inmediatos respecto de las situaciones jurídicas no consolidadas y se aplican al caso concreto, por cuanto la situación jurídica de la demandante, en lo que al cobro de la estampilla de previsión social municipal corresponde, no se ha consolidado.

La Sala ha precisado que los efectos de los fallos de nulidad de los actos de carácter general son inmediatos frente a las situaciones jurídicas no consolidadas, esto es, aquellas que se debaten o son susceptibles de debatirse ante las autoridades administrativas o ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, toda vez que cuando se define la situación

jurídica particular y concreta, la norma que debía tenerse en cuenta para resolver el caso resulta inaplicable porque fue anulada.¹

La demanda de nulidad y restablecimiento del derecho fue interpuesta el 11 de diciembre 2012 y admitida el 4 de febrero de 2013 (fol. 57). Comoquiera que el fallo que declaró la nulidad de estampilla de previsión social municipal quedó ejecutoriado el 18 de septiembre de 2015, la situación jurídica en lo que a ese tributos corresponde estaba en discusión y, por tanto, no consolidada.

3. De la improcedencia de los intereses de mora

La Sala advierte que el municipio de Bucaramanga decidió que era procedente el cobro de intereses de mora y que estos se causaron desde el momento en el que eran exigibles los pagos recibidos por la demandante. Para el efecto, la Resolución 849 del 1º de junio de 2011 dispone:

SANCIÓN POR MORA EN EL PAGO DE IMPUESTOS Y RETENCIONES. Los contribuyentes o responsables de los impuestos administrados por el Municipio de Bucaramanga, incluidos los agentes de retención, que no cancelen oportunamente los impuestos, y retenciones a su cargo, deberán liquidar y pagar intereses moratorios por cada día de retardo en el pago. Los mayores valores de impuestos, o retenciones, determinados por la Secretaría de Hacienda en las liquidaciones oficiales, causarán intereses de mora, a partir del vencimiento del término en que debieron haberse cancelado por el contribuyente responsable, agente retenedor o declarante, que para el efecto es desde el momento en que se autorizó por el ente público contratante a desembolsar por la fiducia las remuneraciones pactadas en el contrato.

En el momento del pago, OPERADORA DE TRANSPORTE MASIVO MOVILIZAMOS SA. NIT 900.188.899-6 deberá adicionar a la suma total a pagar, los intereses moratorios calculados desde cuando se hizo exigible el pago del impuesto a la tasa vigente para los intereses de mora de acuerdo con los artículos 238 y 240 del Acuerdo 044 de 2008, por cada día calendario de retardo en el pago.

¹ Entre otras, ver sentencias del 23 de julio de 2009, exp. 16404 CP Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 11 de marzo de 2010, exp. 17617, CP Martha Teresa Briceño de Valencia; del 16 de junio de 2011, exp. 17922, CP William Giraldo Giraldo; de 3 de julio de 2013, exp. 19017, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y de 26 de febrero de 2014, exp. 19684, CP Martha Teresa Briceño de Valencia.

A juicio de la Sala, la sanción así impuesta no era procedente, porque la demandante solo se constituyó en mora a partir de la liquidación del tributo por parte del municipio de Bucaramanga.

En las sentencias del 4 de mayo de 2015 y del 20 de febrero de 2017, la Sección Cuarta del Consejo de Estado decidió declarar la nulidad parcial de los actos administrativos mediante los que el municipio de Bucaramanga liquidó las estampillas generadas en contratos de concesión de cuantía indeterminada pero determinable en el transcurso de su ejecución, similares al suscrito por la demandante, aclarando que no se causarían intereses moratorios previos a la cuantificación del monto debido.

Conforme se expuso en el acápite precedente, la base gravable de las estampillas en discusión es el valor del contrato, y en el caso concreto, conforme se explicó, el contrato es de cuantía indeterminada pero determinable en el curso de su ejecución.

En ese sentido, el pago de las estampillas es exigible en la medida en que se compruebe la cuantificación de la base gravable, evento que tiene lugar con los pagos realizados periódicamente en favor de la demandante, de conformidad con lo previsto en la cláusula 77 del contrato de concesión.

Sin embargo, en tanto que se trata de tributos cuyo cumplimiento no exige la obligación de presentar declaraciones y que, por el contrario, conforme con los artículos 205 y 221 del Acuerdo 044 de 2008, es al municipio de Bucaramanga al que le corresponde cuantificar la obligación tributaria a su favor, si la administración no asume esa carga, no puede imputarle intereses de mora a los obligados.

El artículo 238 del Acuerdo 044 de 2008 establece que los contribuyentes o responsables de los impuestos administrados por el municipio de Bucaramanga, incluidos los agentes de retención, que no paguen oportunamente los impuestos y retenciones a su cargo, deberán liquidar y pagar intereses moratorios por cada día de retardo en el pago.

La norma citada dispone, además, que los mayores valores de impuestos o retenciones determinados en las liquidaciones oficiales causan intereses de mora a partir del vencimiento del término en que debieron haberse pagado por el contribuyente responsable, agente retenedor o declarante, de acuerdo con los plazos del respectivo año o periodo gravable al que se refiera la liquidación oficial.

Las reglas en materia de intereses previstas en el Acuerdo 044 de 2008 corresponden con lo dispuesto en el artículo 634 del ET en cuanto señalan que los intereses de mora se causan por el no pago oportuno de los impuestos, anticipos y retenciones.

En esa medida, la Sala considera que se debe declarar la nulidad parcial del acto de determinación del tributo y del que lo confirmó, en tanto que dispusieron el pago de intereses de mora desde la realización de los pagos en los que se materializó el valor del contrato.

Por lo anterior, la Sala precisa que los intereses de mora a cargo de la demandante se causan desde la notificación del acto de liquidación oficial de las estampillas, esto es, de la Resolución 849 del 1º de junio de 2011, actuación que tuvo lugar el 7 de junio de 2011 (fol. 10). Lo anterior sin perjuicio de lo previsto en el artículo 239 del Acuerdo 044 de 2008, en cuanto prevé la suspensión de intereses moratorios cuados se demanda la nulidad de los actos de liquidación oficial de tributos.

4. De la condena en costas

La condena en costas está prevista en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011, que dispone que salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia debe disponer sobre esta condena, cuya liquidación y ejecución se debe hacer de acuerdo con las normas del Código de Procedimiento Civil.

El artículo 365 del Código General del Proceso (actual régimen de procedimiento) establece las reglas para la determinación de la condena en costas, entre las que se encuentra la prevista en el numeral 5º que dispone que *«en caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas o pronunciar condena parcial, expresando los fundamentos de su decisión.»*

En se presente caso, se está ante el evento descrito en el numeral 5º de la norma transcrita, en tanto que los actos demandados serán anulados parcialmente.

Al respecto, debe advertirse que, como la Corte Constitucional lo ha precisado, «la condena en costas no resulta de un obrar temerario o de mala fe, o siquiera culpable de la parte condenada, sino que es resultado de su derrota en el proceso o recurso que haya propuesto, según el artículo 365 [CGP]». (Sentencia C-115 de 2013).

Sin embargo, como lo prevé el numeral citado, en el proceso no existe parte vencida, en la medida en que la pretensión anulatoria no fue del todo favorable al demandante.

De cualquier forma, debe tenerse en cuenta la regla del numeral 8º del artículo 365 del Código General del Proceso, que dispone que «*solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*». (CE. Sec. Cuarta., Sent. 24 de julio de 2015, CP Martha Teresa Briceño de Valencia. Exp. 20485).

En esas condiciones, se advierte que, revisado el expediente, no existen elementos de prueba que demuestren las erogaciones por concepto de costas o agencias en derecho a favor de la apelante. Por lo tanto, no es procedente la condena en costas en ninguna de las instancias.

De acuerdo con expuesto, la Sala revocará los numerales PRIMERO al CUARTO de la sentencia apelada. En su lugar, anulará los actos administrativos demandados en lo concerniente a la liquidación de la estampilla de previsión social municipal y a los intereses de mora. A título de restablecimiento del derecho declarará que la demandante no está obligada al pago de la estampilla de previsión social municipal ni de intereses de mora desde la fecha de los pagos realizados a su favor.

Asimismo, no se condenará en costas pero confirmará la multa impuesta al apoderado de la parte demandante, por su inasistencia a la audiencia inicial, en tanto que esa decisión no fue objeto de discusión.

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,

F A L L A

1. **REVOCAR** los numerales primero al cuarto de la sentencia del 16 de octubre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, dictada en el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho promovido por la Operadora de Transporte Masivo Movilizamos SA contra el municipio de Bucaramanga.

2. En su lugar, **DECLARAR** la nulidad parcial de la Resolución 849, del 1 de junio de 2011, y de la Resolución 866, del 18 de mayo de 2012, en cuanto liquidaron la estampilla de previsión social municipal por un importe de \$97.304.055 y en cuanto ordenaron el pago de intereses de mora a cargo de la demandante desde la realización de los pagos a su favor.

3. Conforme con lo anterior, a título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** que Operadora de Transporte Masivo Movilizamos SA no está obligada a pagar la estampilla de previsión social municipal ni a pagar intereses de mora por concepto de las estampillas pro cultura y pro bienestar del anciano desde la realización de los pagos a favor de la demandante, conforme se precisó en la parte motiva de esta providencia.

4. **NEGAR** la condena en costas.

5. En lo demás, **CONFIRMAR** la sentencia apelada.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen.
Cúmplase.

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

MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sala

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL
BASTO**

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ