



**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:** 68001-23-33-000-2013-00682-01 (21243)

**Demandante:** ESTACIONES METROLÍNEA LTDA.

**Demandado:** MUNICIPIO DE BUCARAMANGA

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

**SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes  
contra la sentencia del 21 de mayo de 2014, proferida por el  
Tribunal Administrativo de Santander, que resolvió:

**PRIMERO: DECLÁRASE LA NULIDAD** del acto administrativo contenido  
en la Resolución No. 1043 del 21 de junio 2012, por medio de cual se  
profiere liquidación oficial de aforo de los tributos de las Estampillas de  
Provisión Social Municipal, Pro Cultura y Pro Bienestar del adulto Mayor a  
cargo de Estaciones Metrolínea Ltd., y de la Resolución No. 755 del 18 de  
abril de 2013, mediante la cual resolvió el recurso de reconsideración,  
proferidas por el Municipio de Bucaramanga, de conformidad con lo  
expuesto en la parte motiva de este proveído.

**SEGUNDO: DENIÉGANSE** las demás pretensiones de la demanda.

**TERCERO:** Contra la presente providencia procede recurso de apelación en los términos del artículo 147 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

(...)

## **ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

El 21 de junio de 2012, mediante la Resolución 1043, el municipio de Bucaramanga liquidó las estampillas de previsión social municipal, pro cultura y pro bienestar del anciano a cargo de Estaciones Metrolínea Ltda. por un importe de \$233.167.226.

El 18 de abril de 2013, previa interposición del recurso de reconsideración, mediante la Resolución 755, el municipio de Bucaramanga confirmó la Resolución 1043 del 21 de junio de 2012.

## **ANTECEDENTES PROCESALES**

### **Demanda**

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, Estaciones Metrolínea Ltda., formuló las siguientes pretensiones:

1. Declarar la nulidad de la liquidación oficial de aforo 1043 del 12 de junio de 2012.
2. Que se declare la nulidad de la resolución 755 del 18 de abril de 2013 mediante la cual se decidió el recurso de reconsideración interpuesto.
3. Se restablezca el derecho y en consecuencia se declare que mi Mandante no debe cancelar estampillas municipales por el período discutido.
4. Condenar en costas al demandado.
5. Que se me reconozca personería jurídica para actuar.

La demandante invocó como normas violadas los artículos 29, 95, 338 y 363 de la Constitución; 683, 715, 716, 717 y 730 del Estatuto Tributario; 138 de la Ley 1437 de 2011 y 59 de la Ley 788 de 2002 y el Acuerdo Municipal 044 de 2008.

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

1. Nulidad por violación al principio de legalidad sancionatoria, al debido proceso y el derecho de defensa

Sostuvo que los actos administrativos demandados son nulos por violación al debido proceso porque para, su expedición, el municipio de Bucaramanga no aplicó los artículos 348, 349 y 350 del Acuerdo 044 de 2008 ni los artículos 715, 716 y 717 del ET.

En concreto, señaló que el municipio de Bucaramanga profirió la Resolución 1043 del 21 de junio de 2012 sin notificar previamente un emplazamiento para declarar y sin imponer la sanción por no declarar, conforme lo requiere el artículo 350 del Acuerdo 044 de 2008.

Advirtió que previo a la expedición de la Resolución 1043 del 21 de junio de 2012, mediante un oficio persuasivo, el municipio de Bucaramanga requirió a la demandante para que pagara las obligaciones correspondientes las estampillas de previsión social municipal, pro cultura y pro bienestar del anciano.

Que, sin embargo, ni el Acuerdo 044 de 2008 ni el ET establecen que la expedición de un oficio persuasivo forma parte del proceso de determinación oficial de tributos y mucho menos que reemplaza el emplazamiento para declarar. Que, en ese sentido, el municipio de Bucaramanga no podía sustituir el emplazamiento por un oficio persuasivo y que, al hacerlo, desconoció el debido proceso.

De otra parte, explicó que las estampillas de previsión social municipal, pro cultura y pro bienestar del adulto mayor no se liquidan ni se pagan mediante declaración tributaria. Que, sin embargo, para determinar las referidas estampillas, el municipio de Bucaramanga aplicó el proceso de liquidación de aforo, que está

reservado para determinar impuestos que, estando en la obligación de hacerlo, no sean declarados.

## 2. Nulidad por inexistencia de la obligación tributaria

Alegó que Estaciones Metrolínea Ltda. y Metrolínea SA celebraron un contrato de concesión para la construcción de unas obras que forman parte del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Pasajeros del Área Metropolitana de Bucaramanga –Sistema Metrolínea–.

Que, contrario a lo que se señala en los actos administrativos demandados, ese contrato no estaba gravado con las estampillas cuyo cobro pretende el municipio de Bucaramanga porque no se retribuye con recursos públicos o pagados por una entidad pública.

Explicó que los recursos provenientes del Sistema Metrolínea, con los que son retribuidos los concesionarios del Sistema Metrolínea, son de naturaleza privada y administrados por un patrimonio autónomo, constituido para esos efectos.

Agregó que para el municipio de Bucaramanga, la responsabilidad de las estampillas en discusión recae en Estaciones Metrolínea Ltda., pero que, en realidad, lo que pretende es gravar al patrimonio autónomo constituido para la administración de los recursos provenientes de la explotación del Sistema Metrolínea.

Que, en consecuencia, no estaban dados los presupuestos para la causación de las estampillas de previsión social municipal, pro cultura y pro bienestar del adulto mayor liquidadas por el municipio de Bucaramanga, puesto que no existe una contraprestación a favor Estaciones Metrolínea Ltda. por parte de una entidad pública.

## 3. Nulidad por falsa motivación

Por último, la demandante manifestó que los actos administrativos atacados están falsamente motivados, porque se fundan en afirmaciones que son ajenas a la realidad.

En concreto, advirtió que no era cierto, como se afirma en la Resolución 755 del 18 de abril de 2013, que la demandante no haya

interpuesto los recursos pertinentes contra el acto de liquidación de las estampillas.

Que, de igual forma, no era cierto, como se afirma en la Resolución 755, que las estampillas se causan por la intervención de un funcionario en la celebración de un contrato y que por ese solo hecho se genera el tributo.

### **Contestación de la demanda**

El municipio de Bucaramanga se opuso a las pretensiones de la demanda.

Sostuvo que de conformidad con las normas que regulan las estampillas objeto de determinación oficial, el hecho generador de ese tributo es la suscripción de contratos con el municipio de Bucaramanga o con alguna de las entidades descentralizadas del orden municipal.

Que, en el caso de la discusión, está demostrado que el 18 de noviembre de 2008 Metrolínea SA –entidad descentralizada del orden municipal– y la demandante suscribieron un contrato de concesión.

Explicó que, a solicitud del municipio de Bucaramanga, Metrolínea SA informó que durante los años 2010 y 2011 Estaciones Metrolínea Ltda. recibió ingresos derivados de la ejecución del contrato de concesión antes referido por valor de \$6.259.499.757.

Agregó que para determinar la base gravable de las estampillas objeto de cobro, a los \$6.259.499.757 informados por Metrolínea SA se restaron \$2.373.319, correspondientes a los ingresos recibidos por la demandante hasta noviembre de 2010, sobre los que el municipio de Bucaramanga, mediante la Resolución 917 del 26 de julio de 2011, liquidó esos tributos. Que, de esa forma, la base de liquidación de las estampillas pendientes de pago ascendía a \$3.886.120.438.

De otra parte, sostuvo que para efectos de la causación de las estampillas era irrelevante que el pago de los recursos originados

en la ejecución del contrato se realizara a través de un patrimonio autónomo y que lo determinante era la suscripción de un contrato con una entidad pública o alguno de sus entes descentralizados, evento que constituye el hecho generador de esos tributos.

En relación con la causal de nulidad referida a los defectos de procedimiento, señaló que los actos demandados no violan los artículos 348, 349 y 350 del Acuerdo 044 de 2008 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 Resolución 1043 del 21 de junio de 2012, el municipio de Bucaramanga requirió a Estaciones Metrolínea Ltda. para que diera cumplimiento a las obligaciones en mora.

Por último, propuso las excepciones que denominó *«presunción de legalidad de los actos administrativos»*, *«inexistencia de la obligación»*, *«buena fe»*, *«falta de título y causa»* y la *«genérica a que hubiere lugar»*

### **Sentencia apelada**

Mediante sentencia del 21 de mayo de 2014, el Tribunal Administrativo de Santander declaró la nulidad de las resoluciones 1043 del 21 de junio 2012 y 755 del 18 de abril de 2013 y negó las demás pretensiones de la demanda.

Señaló que en el proceso estaba probado que la Secretaría de Hacienda de Bucaramanga, mediante el oficio GIM 1474 del 9 de mayo de 2011, requirió a la demandante para que pagara las obligaciones correspondientes a las estampillas de previsión social municipal, pro cultura y pro bienestar del adulto mayor, derivadas del contrato de concesión celebrado entre Estaciones Metrolínea Ltda. y Metrolínea SA.

Que en respuesta a ese requerimiento, la demandante señaló que por la naturaleza del contrato y de conformidad con las prestaciones a las que se obligó, no estaba sujeta al pago de las estampillas requeridas por el municipio de Bucaramanga.

Explicó que, luego de lo anterior, la Secretaría de Hacienda de Bucaramanga expidió la Resolución 1043 del 21 de junio de 2012, mediante la que liquidó las estampillas de previsión social municipal, pro cultura y pro bienestar del adulto mayor por un importe de \$233.167.226.

Con fundamento en lo expuesto, el tribunal concluyó que el municipio de Bucaramanga violó el debido proceso de la demandante porque no expidió un emplazamiento para declarar previo a la liquidación oficial de aforo, conforme lo prevé el artículo 715 del ET.

Por último, advirtió que comoquiera que la declaratoria de nulidad de los actos administrativos acusados acarrea la «*pérdida de fuerza ejecutoria de la sanción impuesta a Estaciones Metrolínea Ltda.*», no era procedente acceder al restablecimiento del derecho solicitado por la demandante, pues de lo previsto en los artículos 202 y 211 del Acuerdo 044 de 2008 y en el contrato celebrado entre la demandante y Metrolínea SA no se advertía que la demandante estuviera exenta del pago de las estampillas municipales determinada oficialmente por el municipio de Bucaramanga.

### **Recurso de apelación**

Las partes interpusieron recurso de apelación contra la sentencia del tribunal en lo que les fue desfavorable.

La demandante afirmó que a pesar de que el tribunal declaró la nulidad de los actos administrativos demandados, negó la pretensión de restablecimiento del derecho, y que con esa decisión desconoció la finalidad del medio de control al que acudió.

Que para negar la pretensión del restablecimiento del derecho, el tribunal sostuvo que la Resolución 1043 del 21 de junio de 2012

perdió fuerza ejecutoria pero que no informó cuál de los presupuestos previstos en el artículo 138 de la Ley 1437 daban lugar a configurar esa situación.

Advirtió que era un contrasentido señalar que la Resolución 1043 del 21 de junio de 2012 había perdido fuerza ejecutoria, es decir que no se podía cumplir, y al tiempo negar la pretensión de restablecimiento del derecho de declarar que Estaciones Metrolínea Ltda. no estaba obligada al pago de las estampillas liquidadas mediante los actos administrativos demandados.

De otra parte, sostuvo que la sentencia desconoce el derecho a la igualdad de la demandante porque el Tribunal Administrativo de Santander, mediante una providencia en la que se resolvió una controversia similar a la que se aborda en el presente proceso, declaró como restablecimiento del derecho que la entonces reclamante no estaba obligada al pago de las obligaciones determinadas mediante los actos anulados.

Po último, señaló que, al ser revocada la sentencia de primera instancia y al concederse la totalidad de las pretensiones, se debía condenar en costas a la parte demandada.

La entidad demandada, por su parte, advirtió que mediante la Resolución 1043 del 21 de junio de 2012, el municipio de Bucaramanga determinó una obligación tributaria a cargo de Estaciones Metrolínea Ltda. y que, contrario a lo alegado en la demanda, no se impuso una sanción por no declarar.

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 la omisión y, además, le fue concedido un plazo razonable para el cumplimiento de sus obligaciones.

Advirtió 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.

## **Alegatos de conclusión**

Estaciones Metrolínea Ltda. reiteró los argumentos de la apelación.

El municipio de Bucaramanga no presentó alegatos de conclusión.

## **Concepto del Ministerio Público**

El Ministerio Público pidió confirmar la sentencia apelada.

Señaló que las estampillas son tributos que no se declaran y que, por tanto, no era acertado que el tribunal hubiera declarado la nulidad de los actos administrativos acusados con fundamento en el hecho de no haberse expedido previamente un emplazamiento para declarar.

De otra parte, sostuvo que, contrario a lo que la demandante señaló, la causación de las estampillas no está condicionada a la naturaleza de los recursos con los que se retribuya al contratante sobre el que recae la sujeción pasiva del tributo, porque lo que se grava es la suscripción de cierto tipo de documentos.

Advirtió que a pesar de que el contrato de concesión que causó las estampillas liquidadas mediante los actos administrativos demandados no tenía una cuantía determinada, el municipio de Bucaramanga fijó como base gravable los ingresos recibidos por Estaciones Metrolínea Ltda. durante su ejecución.

Que las normas que regulan las estampillas establecen que estas se causan sobre el valor del contrato pero que no hacen ninguna referencia a los contratos sin cuantía o con cuantía indeterminada.

Señaló que, en esas condiciones, el municipio de Bucaramanga no podía fijar como base gravable de las estampillas el valor de los ingresos recibidos por la ejecución del contrato y que, al hacerlo, desconoció el principio de legalidad que rige en materia tributaria, razón suficiente para que los actos demandados fueran declarados nulos.

Por último, advirtió que al ser declarados nulos los actos demandados, era necesario pronunciarse sobre la pretensión de restablecimiento del derecho de acuerdo a lo reclamado por la demandante.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos del recurso de apelación interpuesto por las partes, la Sala decide sobre la nulidad de la Resolución 1043 del 21 de junio de 2012, mediante la que el municipio de Bucaramanga liquidó las estampillas de previsión social municipal, pro cultura y pro bienestar del anciano a cargo de Metrolínea Ltda. por la suscripción del contrato de licitación pública M-LP-001-2008 del 8 de febrero de 2008, y de la Resolución 755 del 18 de abril de 2013, que la confirmó.

Se discute si los actos administrativos demandados son nulos porque, previo a su expedición, no se expidió un emplazamiento para declarar y si el contrato de concesión suscrito por la demandante estaba gravado con las estampillas en discusión.

Para decidir, la Sala reiterará, en lo pertinente, las sentencias del 4 de mayo de 2015, exp. 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) Metrolínea SA es una Empresa Industrial y Comercial del Estado, con autonomía administrativa y capital independiente. Además, es la propietaria del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Pasajeros del Área Metropolitana de Bucaramanga. (Fol. 62).

(ii) El 8 de febrero de 2008, Metrolínea SA y Estaciones Metrolínea Ltda. suscribieron el contrato de licitación pública M-LP-001-2008 (Fol. 52 al 83) cuyo objeto es «*el otorgamiento al Concesionario de*

*una concesión, para que de conformidad con el artículo 32, numeral 4 de la Ley 80 de 1993, realice por su cuenta y riesgo la construcción de la Estación de Cabecera y los Patios de Operación y Talleres de Floridablanca del Sistema Integrado de Transporte Masivo del Área Metropolitana de Bucaramanga, bajo la vigilancia de Metrolínea SA y a cambio de una remuneración.» (Fol. 64).*

(iii) El 25 de mayo de 2011, mediante el «oficio persuasivo de cobro de estampillas», el municipio de Bucaramanga requirió a Estaciones Metrolínea Ltda. para que, en un término de 10 días, pagara las obligaciones correspondientes a las estampillas de previsión social municipal, pro cultura y pro bienestar del anciano, causadas por la suscripción del contrato celebrado con Metrolínea SA, y generadas entre el 5 de febrero y el 11 de noviembre de 2010 (Fol. 236 a 238), así:

| Base de liquidación | Estampilla pro cultura | Estampilla pro bienestar del adulto mayor | Estampilla de previsión social municipal | Total         |
|---------------------|------------------------|-------------------------------------------|------------------------------------------|---------------|
| \$2.373.379.319     | \$47.467.586           | \$47.467.586                              | \$47.467.586                             | \$142.402.759 |

(iv) El 8 de junio de 2011, Estaciones Metrolínea Ltda. respondió el oficio referido en el numeral anterior y manifestó que no estaba obligada al pago de las estampillas cuyo pago pretendía el municipio de Bucaramanga porque el contrato de concesión que suscribió con Metrolínea SA no estaba gravado con esos tributos. (Fol. 222 a 234).

(v) El 21 de junio de 2012, mediante la Resolución 1043, el municipio de Bucaramanga liquidó las estampillas de previsión social municipal, pro cultura y pro bienestar del anciano a cargo de Estaciones Metrolínea Ltda. (Fol. 27 a 30), así:

| Periodo de liquidación                            | Base de liquidación | Estampilla pro cultura 2% | Estampilla pro bienestar del adulto mayor 2% | Estampilla de previsión social municipal 2% |
|---------------------------------------------------|---------------------|---------------------------|----------------------------------------------|---------------------------------------------|
| Desde el 10 de octubre de 2010 hasta los periodos | \$3.886.120.438     | \$77.772.408              | \$77.772.408                                 | \$77.772.408                                |

|              |  |  |  |               |
|--------------|--|--|--|---------------|
| del año 2011 |  |  |  |               |
| Total        |  |  |  | \$233.167.226 |

(vi) El 23 de agosto de 2012, Estaciones Metrolínea Ltda. interpuso recurso de reconsideración contra la Resolución 1043 del 21 de junio de 2012. (Fol. 32 a 40).

(vii) El 18 de abril de 2013, mediante resolución 755, el municipio de Bucaramanga confirmó la Resolución 1043 de 2012 del 21 de junio de 2012 (Fol. 49 a 47).

1. De la nulidad por la falta de expedición del emplazamiento para declarar

1.1 La demandante alega que los actos administrativos atacados son nulos porque el municipio de Bucaramanga, previo a su expedición, no profirió un emplazamiento para declarar, situación que devino en una violación del debido proceso.

El Tribunal Administrativo de Santander le concedió la razón a la demandante y, con fundamento en ese criterio, declaró la nulidad de los actos administrativos controvertidos.

En la apelación, el municipio de Bucaramanga señala que el emplazamiento para declarar no era necesario para efectos de la liquidación oficial de las estampillas en discusión porque estas no se declaran.

1.2 Conforme se desprende de los artículos 715, 176 y 717 del ET, el emplazamiento para declarar es un acto de carácter preparatorio que hace parte del procedimiento de determinación oficial de obligaciones tributarias mediante liquidación de aforo.

De las normas citadas también se desprende que la liquidación oficial de aforo tiene por objeto determinar la obligación tributaria de quien persiste en incumplir con la obligación de presentar las declaraciones tributarias.

Con fundamento en lo dispuesto en los artículos 715, 176 y 717 del Estatuto Tributario, la Sala ha señalado que el emplazamiento para declarar es el requisito de validez para la imposición de la sanción por no declarar y que, a su vez, el acto administrativo que impone la sanción, es el requisito previo a la formulación de la liquidación de aforo (Sent. del 20 de noviembre de 2014. CP Hugo Fernando Bastidas. Exp. 18750).

La Sala también ha precisado que la importancia que reviste el emplazamiento para declarar radica en que tiene como finalidad garantizar el debido proceso y el derecho de defensa del obligado, permitiéndole que pueda expresar las razones de hecho y de derecho frente a lo planteado por la administración, solicitar pruebas y, en general, ejercer en forma integral sus derechos de contradicción y defensa (Sent. del 25 de octubre de 2017. CP Stella Jeannette Carvajal Basto. Exp. (20499).

1.3 El artículo 250 del 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 Nacional, de conformidad con el artículo 59 de la Ley 788 de 2002.

De esa forma, en el municipio de Bucaramanga son aplicables, entre otros, los procedimientos de determinación de tributos previstos en el Estatuto Tributario, y entre estos, el de liquidación de aforo.

En la sentencia del 4 de mayo de 2015, que se reitera, la Sala, al hacer referencia 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.

1.4 De otra parte, el artículo 272 del Acuerdo 044 de 2008, establece que en el municipio de Bucaramanga se debe 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 referida se advierte que las estampillas de previsión social municipal, pro cultura y pro bienestar del anciano no están sujetas a la obligación de declarar. Por tanto, la Sala considera que la demandante no estaba obligada a cumplir esa obligación formal.

De acuerdo con lo expuesto, en tanto que la demandante no tenía la obligación presentar declaraciones por las estampillas de previsión social municipal, pro cultura y pro bienestar del anciano, el municipio de Bucaramanga tampoco estaba en la obligación de adelantar el procedimiento de aforo previsto en el Estatuto Tributario Nacional pues, como se precisó, el aforo supone ese incumplimiento.

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

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.

1.5 Conforme se expuso en el aparte de hechos probados, el municipio de Bucaramanga, dentro del procedimiento adelantado,

expidió un acto previo a la determinación del tributo que denominó «*oficio persuasivo*» y otro de carácter definitivo al que llamó «*liquidación de aforo.*»

Mediante el acto previo, el municipio de Bucaramanga le dio a la demandante la oportunidad de conocer las razones por las que la entidad estimaba que debía pagar las estampillas liquidadas a su cargo y le concedió la oportunidad de ejercer el derecho de defensa.

Y mediante el acto definitivo, el municipio de Bucaramanga determinó la obligación tributaria a cargo de Estaciones Metrolínea Ltda., en los términos propuestos en el denominado «*oficio persuasivo*».

Si bien la demandante no expuso argumentos para controvertir que, en casos como el que se analiza, no era procedente expedir una liquidación de aforo, la Sala estima pertinente traer a colación las consideraciones de la sentencia del 4 de mayo de 2015, que 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.

1.6 De acuerdo con lo expuesto, aun cuando la normativa territorial ni nacional previó 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.

En lo que a las atribuciones derivadas de la función de gestión administrativa tributaria corresponde, el artículo 5.º del Acuerdo 044 de 2008 señala que la administración y control de los tributos municipales es competencia de la Secretaría de Hacienda y que como parte de las facultades que de esa atribución se deriva están la fiscalización, el cobro, la liquidación oficial, la discusión, el recaudo y las devoluciones.

Lo anterior es suficiente para revocar la decisión apelada, en cuanto anuló los actos administrativos acusados, porque el emplazamiento para declarar no es un requisito de validez de los actos administrativos de determinación oficial de obligaciones fiscales cuyo cumplimiento no se realiza mediante declaraciones tributarias. Por consiguiente, la Sala procede al estudio de fondo del asunto discutido.

## 2. De la nulidad de los actos administrativos demandados por inexistencia de la obligación

2.1 La demandante alega que el contrato licitación pública M-LP-001-2008 del 8 de febrero de 2008 no causaba las estampillas determinadas mediante los actos administrativos demandados, porque el pago recibido como retribución por su ejecución no provenía de recursos públicos.

El municipio de Bucaramanga, por su parte, señala que el contrato celebrado por la demandante causó las estampillas discutidas porque, según las normas que las regulan, el hecho generador estos tributos es la suscripción de contratos con el municipio de Bucaramanga, presupuesto que estaba demostrado en el caso de la discusión.

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»*, establece que se tiene como renta la Caja de Previsión Social Municipal la estampilla creada mediante el acuerdo 030 de 1979.

Asimismo, el numeral 3º del artículo 2 *ibídem* dispone que *«todo Contrato escrito, y reajuste del mismo, órdenes de trabajo y prestación de servicios con la Administración Central Municipal, y demás entidades descentralizadas del orden Municipal, pagarán dos pesos (\$2.00) por cada cien pesos o fracción (\$100.00)»*.

La Sala advierte que mediante sentencia del 13 de noviembre de 2014, el Tribunal Administrativo de Santander 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.** 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)».*

Asimismo, 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.

Por su parte, 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 lo anterior, 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%.

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. Así, la norma establece 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.

2.3 Según se expuso en el aparte de hechos probados, en el presente caso está acreditado que el 8 de febrero de 2008, Metrolínea SA y Estaciones Metrolínea Ltda. suscribieron el contrato de licitación pública M-LP-001-2008 para la construcción y explotación de algunas obras del Sistema Metrolínea.

De igual forma, está demostrado que Metrolínea SA es una empresa industrial y comercial del Estado del orden municipal adscrita al municipio de Bucaramanga.

En esas condiciones, la Sala considera que el contrato de concesión suscrito entre la demandante y Metrolínea SA se enmarca dentro del presupuesto previsto como hecho generador de las estampillas liquidadas mediante los actos administrativos en controversia y que, por lo tanto, se originó la obligación que por ese concepto se le imputa mediante los actos administrativos en controversia.

Por tanto, la Sala estima que el origen de los recursos mediante los que se retribuye a la demandante no es determinante para verificar el nacimiento de la obligación tributaria por concepto las

estampillas en discusión, pues el hecho generador surge por la suscripción del contrato con la administración municipal o sus entidades descentralizadas, presupuesto que está acreditado.

2.4 La demandante también alega que el municipio de Bucaramanga pretende gravar con las estampillas los ingresos provenientes de la explotación del Sistema Metrolínea, con lo que gravaría al patrimonio autónomo constituido para su administración de estos recursos, que son de naturaleza privada.

La Sala considera que, contrario a lo que la demandante alega, el municipio de Bucaramanga no gravó con las estampillas cuestionadas los ingresos provenientes de la explotación Sistema Metrolínea, pues, se insiste, lo que se grava con esos tributos es la suscripción de un contrato.

Sobre este particular, en la sentencia del 4 de mayo de 2015, la Sala precisó que *«para efectos tributarios, tratándose de estampillas, en nada interfiere que el pago de la remuneración al concesionario se realice por el administrador de los recursos, porque lo cierto es que su quantum es lo que interesa para efectos de determinar la base gravable de dicho tributo»*.

No obstante lo anterior, la Sala considera que los actos demandados deben ser anulados parcialmente, en cuando liquidaron la estampilla de previsión social municipal por un valor de \$77.772.408.

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.<sup>1</sup>

La demandada de nulidad y restablecimiento del derecho fue interpuesta el 15 de julio 2013 y admitida el 25 de septiembre de 2013 (fol. 107). 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 1043 del 21 de junio de 2012 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, ESTACIONES METROLÍNEA LTDA. NIT 900.251.513-8 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.

---

<sup>1</sup> 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. En el caso concreto, el valor del contrato suscrito por la demandante es de cuantía indeterminada pero determinable en el curso de su ejecución.

En efecto, la cláusula 5 del contrato establece que *«El valor efectivo del contrato corresponderá al ingreso bruto del Concesionario durante el plazo total de la vigencia del contrato»* y que *«Para efectos fiscales el valor de contrato es indeterminado pero determinable»*. (Fol. 64).

Por su parte, la cláusula 46, al regular lo concerniente a la disposición y destinación de los recursos generados por la explotación del Sistema Metrolínea, (Fol. 78) dispone:

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 igual forma, la cláusula 51, al fijar las reglas sobre la remuneración del concesionario, es decir de la demandante (Fol. 76), dispone:

Como remuneración de las obligaciones que impone el presente contrato de concesión al concesionario, este puede recibir una de las dos alternativas de pago siguientes, la que ocurra primero:

- i. Remuneración por tiempo, o
- ii. Remuneración por ingreso esperado

La remuneración final que percibirá el concesionario corresponderá a la alternativa que ocurra primero.

(...)

#### 51.1. Remuneración en el tiempo

Como remuneración por las obligaciones que impone el presente contrato de concesión al concesionario, se le otorgará el derecho a una participación en los ingresos generados por la prestación del servicio público de transporte masivo en el Sistema Metrolínea, lo cual se instrumenta mediante el pago periódico de una valor que para efectos del presente contrato se denominará participación, el que se ha establecido conforme a las condiciones previstas en el pliego de condiciones y en el presente contrato de concesión, y que le será pagado con cargo y hasta la ocurrencia de los recursos producidos por pasajes vendidos y utilizados que del Sistema Metrolínea y en concurrencia con la participación del Metrolínea S.A., los concesionarios de operación y la remuneración a los municipios, de acuerdo con lo establecido en el contrato de fiducia.

En esta alternativa de remuneración, los ingresos del Concesionario corresponderán a su tarifa licitada, 11,75 %, multiplicada por el total recaudado de los pasajes vendidos y utilizados del Sistema Metrolínea tal como se demuestra a continuación:

(...)

#### Remuneración por Ingreso Esperado

Como remuneración por las obligaciones que impone el presente contrato de concesión al concesionario, se le otorgará un ingreso esperado correspondiente a la suma de \$391.213.0901.760,00. Para la obtención del ingreso esperado se comparará éste con el ingreso generado, es cual se determinará así:

(...)

En ese sentido, la Sala considera que 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 a la demandante, según acaba de describirse.

Sin embargo, en tanto que se trata de tributos cuyo cumplimiento no se lleva a cabo a través del deber formal de declarar una declaración y que, por el contrario, conforme lo establecen 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.

De acuerdo con lo expuesto, 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 1043 del 21 de junio de 2011, actuación que tuvo lugar el 27 de junio de

2012 (fol. 3). Lo anterior sin perjuicio de lo previsto en el artículo 239 del Acuerdo 044 de 2008, en cuanto prevé la suspensión de intereses moratorios cuando 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 el 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]»*. (Sent. 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 8 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, se niega la condena en costas en ambas instancias.

En conclusión, la Sala declarará la nulidad de los actos administrativos controvertidos en lo correspondiente a la liquidación de la estampilla de previsión social municipal y a la orden de liquidar y pagar intereses de mora desde la fecha de realización de los pagos a favor de la demandante. Como restablecimiento del derecho, conforme se reclama en el recurso de apelación interpuesto por Metrolínea, se ordenará que no está obligada al pago de las obligaciones determinados en los apartes que se anularan.

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** la sentencia del 21 de mayo de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho promovido por la Estaciones Metrolínea Ltda. contra el municipio de Bucaramanga.
2. En su lugar, **DECLARAR** la nulidad parcial de la Resolución 1043 del 21 de junio de 2012 y de la Resolución 755 del 18 de abril de 2013 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 Estaciones Metrolínea Ltda. 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. **RECONOCER** personería para actuar en el proceso como apoderado del municipio de Bucaramanga al abogado Francisco José Plata Jiménez.

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**

