

**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: 68001-23-33-000-2012-00325-01 (21096)
Demandante: TRANSPORTE INTELIGENTE SA.
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 el municipio de Bucaramanga contra la sentencia del 1º de octubre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que resolvió:

PRIMERO: DECLÁRASE LA NULIDAD del acto administrativo contenido en la Resolución No. 847 del 1 de junio 2011, 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 Transporte Inteligente S.A. T.I.S.A., y de la Resolución No. 919 del 31 de mayo de 2012, mediante la cual resolvió el recurso de reconsideración, proferidas por el Municipio de Bucaramanga, de conformidad con lo expuesto en la motiva de este proveído.

SEGUNDO: a título de RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, DECLÁRASE que TRANSPORTE INTELIGENTE S.A. T.I.S.A no está obligada a pagar LIQUIDACIÓN OFICIAL DE AFORO de los tributos Estampillas de Provisión Social Municipal, Pro Cultura y Pro Bienestar del adulto Mayor, conforme la parte considerativa de esta decisión.

TERCERO: DENIÉGASE las demás pretensiones de la demanda.

CUARTO: CONDÉNASE en costas a la parte demandada, MUNICIPIO DE BUCARAMANGA, y a favor de la sociedad demandante TRANSPORTE INTELIGENTE S.A. T.I.S.A, las cuales serán liquidadas por Secretaría en lo que se refiere a las expensas, una vez ejecutoriada la sentencia. Para tal efecto FÍJENSE por concepto de agencias en derecho la suma equivalente al cinco por ciento (5%) del valor de las pretensiones reconocidas en esta sentencia, conforme lo señala en la parte considerativa.

(...)

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 1 de junio de 2011, mediante la Resolución 847, el municipio de Bucaramanga liquidó las estampillas de previsión social municipal, pro cultura y pro bienestar del anciano a cargo de Transporte Inteligente SA. por un importe de \$174.668.000.

El 31 de mayo de 2012, previa interposición del recurso de reconsideración, mediante la Resolución 919, el municipio de Bucaramanga confirmó la Resolución 847 del 1º de junio de 2011.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, Transporte Inteligente SA, formuló las siguientes pretensiones:

PRIMERA: Que se declare que es nulo el Acto Administrativo Complejo conformado por las Resoluciones No. 847 de fecha 01 de junio de 2011, por medio del cual se profiere liquidación oficial de aforo de los tributos Estampillas de Provisión Social Municipal, Pro Cultura y Pro Bienestar del adulto Mayor a cargo de Transporte Inteligente S.A. -TISA-, y la Resolución No. 919 de fecha 31 de mayo de 2012, por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución No. 847 de fecha 01 de junio de 2011, proferidas por la Secretaría de Hacienda de Hacienda Municipal, por cuanto las mismas fueron expedidas en abierta contradicción de la Constitución Política y la Ley, causado perjuicios injustificados a la demandante.

SEGUNDA: Que como consecuencia de la declaratoria de nulidad del Acto Administrativo Complejo antes referido, se declare que TRANSPORTE

INTELIGENTE S.A. TISA no está obligada a pagar la liquidación Oficial de Aforo de los tributos Estampillas de Provisión Social Municipal, Pro Cultura y Pro Bienestar del adulto Mayor prevista en la Resolución No. 847 de 01 de Junio de 2011 y confirmada por la Resolución No. 919 del 31 de mayo de 2012.

TERCERA: Que en el evento en que para el fallo mi poderdante haya sido obligada a pagar el valor de las estampillas, solicito que a título de restablecimiento del derecho, se ordene al Municipio de Bucaramanga – Secretaría de Hacienda, que reintegre a mi mandante las sumas consignadas o embargadas por tal concepto junto con los intereses que debió cancelar debidamente liquidados como lo señala el artículo 187 de la Ley 1437.

CUARTA: Que se condene al Municipio de Bucaramanga –Secretaría de Hacienda a pagar las costas, gastos y agencias en derecho de este proceso.

La demandante invocó como normas violadas los artículos 2, 4, 13 y 29 de la Constitución; 714 del Estatuto Tributario; 2, 3, 103, 104 y 138 de la Ley 1437 de 2011; 30 de la Ley 105 de 1993; 13, 14, 15, 205, 221, 272, 348, 349, 350 y 364 del Acuerdo Municipal 044 de 2008 y 2 del Acuerdo Municipal 034 de 1989.

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

La demandante alegó que los actos administrativos cuestionados eran nulos por desconocer el debido proceso. Lo anterior en razón a que el municipio de Bucaramanga aplicó el procedimiento de liquidación oficial de aforo para determinar tributos que no se declaran.

Sostuvo que si se admitiera que el procedimiento de liquidación de aforo era aplicable al caso concreto, los actos administrativos demandados eran nulos porque no fue expedido un emplazamiento para declarar, conforme lo establece el Acuerdo 044 de 2008.

De otra parte, señaló que los actos demandados 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 no prevén

expresamente que ese tipo de contratos estén gravados con esas estampillas.

Solicitó que para resolver el caso concreto se inaplicaran, por inconstitucionales, las normas que regulan las estampillas de previsión social municipal, pro cultura y pro bienestar del anciano porque, a su juicio, desconocen el principio de certeza de los tributos.

Lo anterior con fundamento en que esas normas no establecen reglas claras para la liquidación de las estampillas sobre los contratos de cuantía indeterminada, como el que la demandante celebró y que el municipio de Bucaramanga pretende gravar.

Por último, manifestó que el municipio de Bucaramanga no tuvo en cuenta que para efectos de la suscripción del contrato de concesión que pretende gravar, el 23 octubre de 2007 la demandante pagó las estampillas de previsión social municipal, pro cultura y pro bienestar del anciano, cada una por un importe de \$23.481.000.

Que si lo que el municipio pretendía era cuestionar esos pagos, debió hacerlo dentro de los dos años siguientes a su realización, según lo establecido en el artículo 714 del ET.

Advirtió que, por tanto, al 1º de junio de 2011, fecha de expedición de la Resolución 847, el municipio de Bucaramanga había perdido la facultad para modificar los pagos realizados el 23 de octubre de 2007.

Contestación de la demanda

El municipio de Bucaramanga no contestó la demanda.

Sentencia apelada

El tribunal declaró la nulidad de los actos administrativos demandados.

En relación con la excepción de inconstitucionalidad de las normas que regulan las estampillas en controversia, consideró que la inaplicación solicitada no era procedente porque no estaba en discusión la sujeción de la demandante al pago de esos tributos.

Sostuvo 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 del deber de declarar.

Con sustento 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.

Por último, el tribunal condenó en costas al municipio de Bucaramanga.

Recurso de apelación

El municipio de Bucaramanga apeló la sentencia.

Señaló que en el caso concreto estaba demostrado 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.

De otra parte, señaló que el hecho de que el régimen de estampillas vigente en el municipio de Bucaramanga no tuviera establecido como deber el de presentar declaración, eso no significa que la administración no pudiera ejercer sus atribuciones para determinar y hacer efectivo el pago de ese tributo.

Afirmó que, en el caso concreto, los actos de determinación de las estampillas en discusión fueron expedidos en ejercicio de las atribuciones de las que, en su calidad de sujeto activo de los tributos, el municipio de Bucaramanga estaba revestido.

Alegatos de conclusión

Transporte Inteligente SA no presentó alegatos de conclusión.

El Municipio de Bucaramanga reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público no rindió concepto.

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 847 del 1º 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 Transporte Inteligente SA, por la suscripción de un contrato de concesión, y de la Resolución 919 del 31 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, 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) El 8 de octubre de 2008, Metrolínea SA y Transporte Inteligente SA suscribieron el «*contrato de concesión del sistema de recaudo y control del Sistema Integrado de Transporte Masivo del Área Metropolitana de Bucaramanga*» (Fols. 200 a 300), cuyo objeto establece:

Clausula 3. Objeto y actividades

Otorgar en concesión el Sistema de Recaudo y Control del Sistema Integrado de Transporte Masivo del Área Metropolitana de Bucaramanga, sobre la operación y la opción exclusiva de Metrolínea S.A. sobre las expansiones de la misma.

El concesionario realizará las siguientes actividades descritas de manera general, por su cuenta y riesgo, bajo la vigilancia y control de Metrolínea S.A., de acuerdo con los alcances previstos en el presente contrato de concesión, en los anexos y en los documentos que forman parte del mismo:

- a) El diseño, el suministro, la implementación, las pruebas, la integración tecnológica de los sistemas de comunicaciones, de recaudo, de control y gestión, de monitoreo de imágenes, de información y de atención al usuario del Sistema Simlínea del Sistema Metrolínea.
- b) La puesta en marcha de los sistemas de comunicaciones de recaudo, de control y gestión, de monitoreo de imágenes, de información y de atención al usuario del Sistema Simlínea del Sistema Metrolínea.
- c) El mantenimiento y la renovación tecnológica de los sistemas de comunicaciones de recaudo, de control y gestión, de monitoreo de imágenes, de información y de atención al usuario del Sistema Simlínea del Sistema Metrolínea.
- d) La explotación comercial del servicio especializado de recaudo por concepto de venta de pasajes del servicio de transporte público de pasajeros del Sistema Metrolínea.

(ii) El 9 de mayo de 2011, mediante el «*oficio persuasivo de cobro de estampillas municipales*», el municipio de Bucaramanga requirió a Transporte Inteligente 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 5 de febrero y el 21 de noviembre de 2011 (Fols. 301 al 304), así:

Base de liquidación	Estampilla pro cultura	Estampilla pro bienestar del adulto mayor	Estampilla de previsión social municipal	Total
\$2.911.145.129	\$58.222.903	\$58.222.903	\$58.222.903	\$174.668.709

(iii) El 1º de junio de 2011, mediante la Resolución 847, «*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 Transporte Inteligente SA en los términos propuestos en el oficio referido en el numeral anterior (Fols. 6 a 9).

(iv) El 2 de agosto de 2011, Transporte Inteligente SA interpuso recurso de reconsideración contra la Resolución 847 del 1º de junio de 2011. (Fol. 32 a 40).

(v) El 31 de mayo de 2012, mediante Resolución 919, el municipio de Bucaramanga confirmó la Resolución 847 del 1º de junio de 2011 (Fols. 11 a 19).

1. De la nulidad por violación del debido proceso

1.1. La demandante alega 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 exige la obligación de declarar.

El Tribunal Administrativo de Santander le concedió la razón a la demandante, porque 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 Nacional, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 59 de la Ley 788 de 2002.

Por tanto, en el municipio de Bucaramanga son aplicables, entre otros, los procedimientos de determinación de tributos previstos en el Estatuto Tributario Nacional, y entre estos, 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 hacer referencia a la remisión al procedimiento del Estatuto Tributario Nacional, 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.

1.3 Conforme lo previsto en el artículo 715 del ET, la liquidación oficial de aforo tiene por objeto determinar las obligaciones tributarias a cargo de quien estando obligado a declarar, incumpla con ese carga.

La liquidación oficial de aforo está precedida de un emplazamiento para declarar, que según se desprende de los artículos 715, 716 y 717 del ET, 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.

1.4 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 sus 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 la que el municipio de Bucaramanga liquidó 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 de 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 esas estampillas.

En concordancia con lo anterior, la demandante solicita que para resolver el caso concreto se inapliquen, por inconstitucionales, las normas que regulan las estampillas en controversia porque no establecen con claridad la forma de determinar la base gravable de esos tributos en los contratos de cuantía indeterminada o, dicho de otra manera, porque desconocen el principio de certeza de los tributos.

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 de la Caja de Previsión Social Municipal la estampilla creada mediante el acuerdo 030 de 1978.

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, pagarán 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)».*

Entre tanto, el artículo 212 *ibídem* señala que la base gravable *«la constituye 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 847 del 1º de junio de 2011, el municipio de Bucaramanga señala que el contrato de concesión del 8 de octubre de 2008 tiene un valor indeterminado, pero que es determinable en función de los resultados de su ejecución.

Lo anterior, efectivamente, corresponde con lo previsto en el contrato de concesión en relación con la remuneración de la demandante. Así, la cláusula 55 (Fol. 255) establece:

Cláusula 55. Ingresos del Concesionario por la Operación del Sistema de Recaudo y Control del Sistema Metrolínea

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 un 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 los viajes que constituyen pago 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.

Los ingresos del concesionario corresponderán a su tarifa licitada, multiplicada por el valor del recaudo de los respectivos viajes que constituyen pago, y por efecto de pago del nivel de servicio ofrecido por el concesionario, reportado por el Sistema Simlínea tal como se muestra a continuación:

$$ICi = \underline{TLi * VPi * FPi}$$

Donde

ICi: Ingresos del concesionario en el periodo i

TLi: Tarifa licitada en el porcentaje por el concesionario en el periodo i

VPi: Factor de pago del nivel de servicio por el concesionario por el periodo i

FPi: Periodo de tiempo durante el cual se liquidan los ingresos de concesionario

De igual forma, la cláusula 44, al regular lo concerniente a la disposición y destinación de los recursos generados por la explotación del Sistema Metrolínea (Fol. 249) 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 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 que es determinable en función de los pagos realizados por la entidad contratante por ese concepto 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.

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.

Lo señalado hasta aquí corresponde con la posición asumida por el municipio de Bucaramanga con fundamento en la que determinó las estampillas determinadas oficialmente.

En efecto, en el oficio persuasivo del 9 de mayo de 2011 al que se hizo referencia en aparte de hechos probados, el municipio de Bucaramanga señaló que *«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 TRANSPORTE INTELIGENTE 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.»* (Fol. 301).

Por lo expuesto, la Sala considera que los actos administrativos demandados no violan el artículo 338 de la Constitución y que, en concreto, no desconocen el principio de certeza tributaria que se desprende de esa disposición normativa.

El principio de certeza tributaria establece que no basta con que los órganos de representación popular sean los que directamente establezcan los elementos del tributo, sino que al hacerlo deben determinar con suficiente claridad y precisión todos los elementos. (Corte Constitucional, sent. C-121 de 2006. MP Marco Gerardo Monroy Cabra.)

Este principio tiene la finalidad de garantizar que todos los elementos del vínculo impositivo entre los administrados y el Estado estén consagrados de manera inequívoca en la ley, ordenanza o acuerdo, bien porque las normas que crean el tributo los expresan con claridad, o porque en el evento en que una disposición remite a otra para su integración, es posible identificar dentro del texto remitido el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho gravable, la base gravable y la tarifa

En todo caso, no siempre resulta exigible que la determinación de los elementos del tributo sea expresa y no se viola el principio de legalidad tributaria cuando uno de tales elementos no está determinado en la ley pero es determinable a partir de ella. (Corte Constitucional, sent. C-690 de 2003, M.P. Rodrigo Escobar Gil)

Conforme la Corte Constitucional lo ha precisado, el principio de certeza del tributo se vulnera no solo con la omisión en la determinación de sus elementos, sino también cuando en su definición se acude a expresiones ambiguas o confusas. No obstante, en tales eventos, el principio resulta quebrantado cuando la falta de claridad sea insuperable, es decir, cuando no sea posible establecer el sentido y alcance de las disposiciones, de conformidad con las reglas generales de hermenéutica jurídica¹.

En consecuencia, la Sala considera que el alegato de la demandante 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 y esa situación no riñe con el principio de legalidad y de certeza tributaria.

Sin embargo, la Sala considera que los actos demandados sí deben ser anulados en cuando liquidaron la estampilla de previsión social municipal por un valor de \$58.222.903.

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

¹ Entre otras, ver sentencias C-1153 de 2008, M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra; C-594 de 2010, M.P. Luis Ernesto Vargas Silva y C-228 de 1993. M.P. Vladimiro Naranjo Mesa.

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 anulada².

La demanda de nulidad y restablecimiento del derecho fue interpuesta el 19 de diciembre 2012 y admitida el 6 de marzo de 2013 (fol. 62). 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 en el caso de la controversia 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 847 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,

² 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.

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, TRANSPORTE INTELIGENTE SA. NIT 900.717.081-1 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.

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, como se explicó, el contrato es de cuantía indeterminada pero determinable en el curso de su ejecución.

Sin embargo, en tanto que se trata de tributos que no se declaran 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 847 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 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, no procede la condena en costas en ninguna de las instancias.

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 1º de octubre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, en el medio de control

de nulidad y restablecimiento del derecho promovido por la Transporte Inteligente SA contra el municipio de Bucaramanga.

2. En su lugar, **DECLARAR** la nulidad parcial de la Resolución 847 del 1º de junio de 2011 y de la Resolución 919 del 31 de mayo de 2012, en cuanto liquidaron la estampilla de previsión social municipal por un importe de \$58.222.903 y en cuanto ordenaron el pago de intereses de mora a cargo de la demandante desde la fecha de realización de los pagos a su favor.
3. Conforme con lo anterior, a título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** que Transporte Inteligente 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. **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

