



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

CONSEJERO PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., once (11) de mayo de dos mil veintitrés (2023)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	13001-23-33-000-2013-90027-02 (26146)
Demandante	ECOPETROL S.A.
Demandado	UNIVERSIDAD DE CARTAGENA
Tema	Estampilla Universidad de Cartagena. Hecho generador. Pago de lo no debido. Cosa juzgada. Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 29 de mayo de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar, que dispuso:

“PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD del acto administrativo de fecha 20 de septiembre de 2012, por medio del cual la Universidad de Cartagena rechazó la solicitud de devolución de pago en exceso y/o indebido y la Resolución No. 00461 del 21 de febrero de 2013, por medio de la cual se resolvió el recurso interpuesto contra el acto administrativo de fecha 20 de septiembre de 2012.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, se ordena la devolución a ECOPETROL S.A. de los pagos que efectuó el 9 de abril de 2010 por valor de **\$22.865.515.597,00** y el 3 de marzo de 2010 por valor de **\$26.402.634.272,00** a favor de la Universidad de Cartagena por concepto de la Estampilla “Universidad de Cartagena Siempre a la Altura de los Tiempos”, durante los años 1997 a 2004 por concepto de las exportaciones de petróleo realizadas en el Puerto de Cartagena.

TERCERO: Se reconocen intereses corrientes e intereses moratorios, en los términos precisados en la parte motiva de esta providencia.

CUARTO: Condenar a la parte demandada al pago de costas procesales en su modalidad de gastos del proceso y agencias en derecho.

QUINTO: Ejecutoriada la presente providencia, archívese el expediente.”

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

La Ley 334 de 1996 autorizó al Departamento de Bolívar para emitir la estampilla denominada “Universidad de Cartagena siempre a la altura de los tiempos”, norma modificada por la Ley 1495 de 2011.

La Universidad de Cartagena, en el mes de noviembre de 2006, presentó acción de cumplimiento al considerar que Ecopetrol S.A. no cumplió con el pago de la estampilla, específicamente por las exportaciones de petróleo desde el puerto de Cartagena desde el año 1997. La demanda fue conocida en primera instancia por el Juzgado Trece Administrativo de Cartagena, que, mediante sentencia del 26 de enero de 2007, negó las pretensiones y declaró la falta de legitimación en la causa por pasiva de Ecopetrol S.A.

El Tribunal Administrativo de Bolívar, en providencia del 12 de marzo de 2007, revocó el fallo del juzgado y, como consecuencia, ordenó a la actora el pago de los dineros que la Universidad de Cartagena debió recaudar con este tributo, para lo



cual ordenó a la Contraloría General de la República que determinara el monto adeudado.

Por su parte, la Contraloría, el 31 de agosto de 2007, rindió un informe en el que señaló que no había incumplimiento por parte de Ecopetrol S.A.

A pesar del informe, la Universidad de Cartagena radicó un escrito en el juzgado, solicitando que se conminara al órgano de control fiscal para que liquidara lo adeudado por Ecopetrol S.A. por concepto de exportaciones de petróleo, solicitud que fue negada en providencia del 18 del de septiembre de 2007. Luego de que continuara el proceso, el ente universitario solicitó la nulidad de lo actuado desde el auto de septiembre de 2007 y los recursos presentados contra esa decisión, ante lo cual, el 5 de septiembre de 2008, el Tribunal Administrativo de Bolívar decretó la nulidad de todo lo actuado luego de la ejecutoria de la sentencia del 12 de marzo. Posteriormente, Ecopetrol pidió al Tribunal la nulidad del auto del 5 de septiembre de 2008 al considerar que no tenía competencia para expedirlo, petición que fue negada mediante auto del 23 de octubre de 2008.

El Juzgado obedeció lo dispuesto por el superior y ofició al ente de control para que determinara el monto del incumplimiento. Así, se ordenó pagar la suma de \$26.402.634, 272, la cual fue cancelada el día 3 de marzo de 2009. Además, el 9 de abril de 2010 se realizó el pago de \$22.865.515.597.

Adicionalmente, la actora interpuso acciones de tutela con el fin de que se protegieran sus derechos fundamentales al debido proceso y acceso a la justicia, en la que solicitó que se dejaran sin efecto la sentencia del 12 de marzo de 2007, así como los autos del 5 de septiembre y 23 de octubre de 2008, proferidos por el Tribunal, las cuales fueron negadas. La Universidad también presentó acción de tutela contra las decisiones proferidas en la acción de cumplimiento, en cuanto a la liquidación de los valores a pagar por Ecopetrol, la cual también fue negada.

El 26 de julio de 2012, Ecopetrol S.A. solicitó a la universidad la devolución de los pagos en excesos o indebidos que se hicieron por la estampilla. Esta petición fue negada mediante oficio del 20 de septiembre de 2012, ante el cual se presentó recurso de reposición y en subsidio de apelación que fue resuelto el 21 de febrero de 2013, mediante la Resolución No. 00461 que confirmó la negativa de la devolución.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, el demandante formuló las siguientes pretensiones¹:

“PRIMERA: Que es nulo en su totalidad el Acto Administrativo de fecha 20 de septiembre de 2012 proferido por la Universidad de Cartagena, por medio del cual se dio respuesta y se rechazó la Solicitud de Devolución de Pago en Exceso y/o Indebido presentada por Ecopetrol S.A., el 26 de julio de 2012.

SEGUNDA: Que es nula en su totalidad la Resolución No. 00461 de 21 de febrero de 2013 proferida por la Universidad de Cartagena por medio de la cual se rechazó el recurso interpuesto por Ecopetrol S.A. contra el Acto Administrativo de 20 de septiembre de 2012.

TERCERA: Que como consecuencia de las declaraciones anteriores, se restablezca en su derecho a la actora, reconociendo la procedencia de la devolución de \$49.268.149.867 más los intereses corrientes y moratorios, así como las actualizaciones, indexaciones o ajustes a

¹ Fls 128 y 129 CP



que haya lugar de conformidad con la ley aplicable, correspondientes a las sumas pagadas en exceso y/o indebidamente por Ecopetrol S.A. por concepto de la Estampilla Universidad de Cartagena Siempre a la Altura de los Tiempos.

La anterior suma solicitada en devolución se compone de un valor de \$26.402.634.271,86 correspondiente a un pago realizado por Ecopetrol S.A. el 3 de marzo de 2009, más un valor de \$22.865.515.596,73 correspondiente a un pago realizado por Ecopetrol S.A. el 9 de abril de 2010, pagos estos que se acreditan con las copias correspondientes de tales depósitos, adicionado el hecho que las sumas discutidas no fueron siquiera objeto de reparo por parte de la entidad demandada”.

A los anteriores efectos, invocó como violados los artículos 150 (numerales 11 y 12), 287 (numeral 3), 303 (numeral 4), 313 (numeral 4), 338 y 363 de la Constitución Política; 850, 854, 855, 857, 863 y 864 del Estatuto Tributario; 32 de la Ley 14 de 1983; 27 de la Ley 141 de 1994; 235 de la Ley 225 de 1995; la Ley 334 de 1996; la Ley 383 de 1997; 59 de la Ley 788 de 2002; 5 de la Ley 1066 de 2006; la Ley 1495 de 2011; 16 del Decreto Legislativo 1056 de 1953 y 71 (numeral 5) del Decreto Extraordinario 1222 de 1986. El concepto de la violación se resume así:

1. El trámite de la devolución de pagos de lo no debido o improcedente no es igual a una respuesta a un derecho de petición

Señaló que el legislador estableció un marco claro e imperativo para el trámite de devolución de pagos en exceso o indebidos de carácter tributario, el cual era de obligatoria aplicación a nivel territorial, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 383 de 1997, cuando no existieran normas específicas en las entidades territoriales. Transcribió las normas del Estatuto Tributario relacionadas con este procedimiento, destacando que se deben aplicar las que regulan el tema de los saldos a favor, y aclaró que debían ser aplicadas de forma imperiosa por la universidad a la solicitud elevada por Ecopetrol S.A.

Precisó que según los artículos 235 de la Ley 223 de 1995, 59 de la Ley 788 de 2002 y 5º de la Ley 1066 de 2006, las autoridades territoriales debían aplicar los procedimientos estipulados en el Estatuto Tributario Nacional, incluidas las devoluciones de impuestos. No obstante, la entidad hizo caso omiso a ello y resolvió la solicitud como un derecho de petición, sin mencionar los recursos procedentes contra esa decisión.

2. La solicitud de devolución cumplió con todos los requisitos legales y, en consecuencia, la Universidad de Cartagena debió proceder a la devolución de la suma indebidamente cobrada

Insistió que el trámite de devolución de impuestos está regulado en el Estatuto Tributario, que señala un procedimiento para efectuar el rechazo de una solicitud (artículo 857), sin embargo, en este caso el ente universitario negó la petición sin que existiera una causa legal.

Precisó que de las normas del Estatuto y la jurisprudencia² se concluía que i) existían causales específicas, expresas y taxativas para el rechazo de la solicitud de devolución y en el acto que negó la misma no se indicó la razón por la cual no procedía la petición, ii) bastaba con que el cobro y el pago haya sido contrario a la ley (en este caso la Ley 334 de 1996) para que resultara procedente la devolución; iii) si el pago de lo no debido tuvo origen en una sentencia y no un acto administrativo, resultaba procedente la devolución.

Comentó que la Ley 334 de 1996, vigente para la época en que se efectuaron los pagos, no establecía la actualización a “valores constantes” del tope de recaudo de la

² Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 30 de septiembre de 2010, exp. 16576. C.P. William Giraldo Giraldo.



estampilla, empero, Ecopetrol S.A. debió cancelar dicha suma, lo que constituía un pago de lo no debido

3. Aplicación retroactiva de la Ley 1495 de 2011 y la Ordenanza 26 de 2012

Manifestó que la Universidad de Cartagena sustentó su rechazo en la Ley 1495 de 2011 y la Ordenanza 26 de 2012, normas que no existían para el momento de los pagos. Citó los apartes de la respuesta que se referían a dichas disposiciones, lo que demuestra su aplicación retroactiva.

Explicó que para el momento del pago el tope establecido por la ley ya se había excedido y que el reconocimiento de valores constantes solo se habilitó a partir del año 2011, por lo que no existía fundamento legal que soportara la obligación cancelada por Ecopetrol.

4. La Ley 334 de 1996 no autorizaba al cobro de sumas adicionales por concepto de “valores constantes”

Manifestó que, conforme al artículo 2 de la Ley 334 de 1996, no era exigible el cobro del tributo sobre las exportaciones realizadas, además era improcedente el cobro de sumas adicionales a \$60.000.000.000, por ser un tope legal. Insistió en que solo con la Ley 1495 de 2011 se autorizó como límite de la estampilla 300.000.000.000 en valores constantes.

5. Jurisprudencia sobre la devolución de pagos de lo no debido

Citó varios pronunciamientos del Consejo de Estado³ para concluir que era procedente la devolución del pago, ya que el cobro realizado por la Universidad de Cartagena a Ecopetrol S.A. se fundó en normas ilegales o inconstitucionales, o que no habían sido expedidas al momento de los pagos.

Dijo que la Ordenanza Nro. 012 de 1997, en la que se fundó la universidad para efectuar el cobro fue objeto de suspensión provisional, lo que evidencia su ilegalidad.

6. Prohibición legal de gravar la explotación de petróleo y sus derivados

Sostuvo que el supuesto sobre el cual la Universidad de Cartagena procedió con el cobro de la estampilla recaía en la exportación de petróleo, por lo que se desconoció la prohibición de gravar la explotación y exploración del petróleo y sus derivados, tal y como lo establecen los artículos 16 del Decreto 1056 de 1953 y 27 de la Ley 141 de 1994 (esta última habla de los recursos naturales no renovables). Así mismo, el Decreto 1333 de 1986 consagra que no es factible gravar los artículos de producción nacional destinados a la exportación. Estas prohibiciones han sido reiteradas en las leyes 14 de 1983 y 9 de 1991.

Adujo que la explotación y exportación de petróleo solo pueden gravarse con regalías y excepcionalmente con el impuesto de industria y comercio.

7. Aplicación indebida del artículo 5 de la Ley 334 de 1996

Dijo que el Consejo de Estado⁴ declaró la nulidad de las ordenanzas proferidas por la Asamblea Departamental del Amazonas que pretendían el cobro de una estampilla a entidades ubicadas fuera del orden departamental, ya que se requería que el acto, contrato u operación se realizara en el departamento y que contara con

³ Consejo de Estado, Sala de Consulta, Pronunciamiento del 23 de agosto de 2005 exp. 1672, C.P. Gustavo Aponte Santos, y Sección Cuarta, sentencias del 16 de junio de 2005 (sin identificar el ponente), exp. 14311 y del 12 de noviembre de 2004, exp 11604 C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié

⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 12 de marzo de 2012, exp. 18744.



la intervención de esa autoridad, por lo que, a Ecopetrol, como entidad del orden nacional, no se le podía cobrar el tributo. Así mismo, la autonomía de los entes territoriales está sujeta a la Constitución y a la ley.

Para el caso puntual, las Ordenanzas 012 de 1997 y 011 del 2006 deben interpretarse conforme a la Ley 334 de 1996 que señala que la obligación de adherir la estampilla queda a cargo de los funcionarios departamentales y municipales que intervengan en los actos. Por su parte, el artículo 4º del Decreto 725 de 2000 señaló que los mismos sujetos pasivos de la estampilla son agentes autorretenedores y responsables del pago ante las autoridades territoriales.

Sin embargo, no hay norma nacional o local que designe a Ecopetrol para efectuar ese recaudo. Así, la actora no podía exceder y asumir atribuciones que no fueron otorgadas y, en consecuencia, no podía realizar retenciones o descuentos por concepto de la estampilla.

8. La Ley 334 de 1996 no incluyó las exportaciones como hecho generador

La ley de autorización solo dispuso como hechos gravados las actividades y operaciones, límite que no podía exceder la Asamblea. Además, restringió el cobro a las actividades en donde intervienen directamente entidades estatales y, para este asunto, Ecopetrol S.A. no tiene atribuido el carácter de responsable del recaudo, como se expuso anteriormente. Precisó que en el evento de que la compañía esté obligada al pago, no podría imponérsele el deber de responder por el monto que está a cargo de sus co-contratantes.

9. Desconocimiento de las normas legales que establecen el procedimiento aplicable para la determinación y cobro de obligaciones de carácter tributario. Violación al debido proceso y derecho de defensa

Sostuvo que la Universidad no aplicó el procedimiento establecido en el Estatuto Tributario Nacional para la determinación, cálculo y cobro de la estampilla, sino que inició una acción de cumplimiento, desconociendo los derechos de defensa, contradicción y debido proceso, que tuvo como consecuencia el pago de una obligación determinada de manera ilegal.

Esto fue reconocido por la Universidad de Cartagena al manifestar que esta irregularidad no era de su incumbencia, sino que era un problema de jurisdicción, lo cual no es cierto, pues ante pagos ilegales procede su devolución.

10. El pago corresponde a exportaciones en los años 1997 a 2004, pero el decreto que reglamentó el cobro sólo se profirió en el año 2000

Hizo referencia a los artículos 363 y 338 de la Constitución Política para explicar que no se tuvo en consideración que los elementos de la obligación tributaria solo se determinaron con el Decreto 725 de 2000 comoquiera que la Ordenanza 12 de 1997 autorizó al Gobernador para determinar las características de este tributo. Así este decreto no se puede aplicar en períodos anteriores a su publicación.

Oposición de la demanda

La demandada controvertió las pretensiones del actor⁵ argumentando lo siguiente:

Propuso la excepción de inexistencia del derecho reclamado, dada la obligación legal, reglamentaria y judicial de la actora de destinar los recursos a la universidad

⁵ Fls 178 a 237 CP



(la Ley 334 de 1996 y la Ordenanza 012 de 1997), destacando que las normas no habían sido anuladas por lo que eran de obligatorio cumplimiento.

Declaró que, ante la negativa de la demandante a pagar la estampilla, recurrió a una acción de cumplimiento en la que el Tribunal Administrativo de Bolívar, en sentencia del 12 de marzo de 2008, dispuso que Ecopetrol debía transferir los recursos por concepto de las operaciones de petróleo realizadas en el puerto de Cartagena. Esta decisión hizo tránsito a cosa juzgada y de ella derivaba la obligación de pagar el tributo, por lo que no le asistía derecho a la actora de reclamar en devolución los pagos que tienen soporte legal y judicial. Así, no se cumplen los presupuestos para que se configure el pago de lo no debido, ya que la obligación se dio con ocasión de una decisión judicial.

Dijo que la actualización en valor constante de la estampilla retenida durante el período de 1997 a 2004 tenía fundamento en la Ordenanza 012 de 1997, que se encontraba vigente al momento en que se efectuó la destinación. Aclaró que, si bien se suspendió provisionalmente este acto, también lo era que el Consejo de Estado revocó la decisión. Además, no habían sido falladas las acciones judiciales iniciadas por la demandante que tenían como fin la nulidad de la Ordenanza 12 de 1997.

Indicó que no hay sumas a devolver porque los pagos obedecen a la ley, el reglamento y la sentencia, por lo que no hubo violación a las normas del Estatuto Tributario al no aplicarse lo relativo al procedimiento de devolución. Además, el artículo 850 *ibidem* trataba sobre el impuesto sobre las ventas y por el principio de legalidad las autoridades solo podían efectuar lo expresamente permitido.

Propuso la excepción de cosa juzgada, para lo cual hizo referencia a la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar en la acción de cumplimiento y consideró que se trataba de un proceso con identidad de causa, es decir la discusión sobre si había lugar al pago de la estampilla a la Universidad de Cartagena.

Explicó que los procedimientos de devolución surgen cuando el contribuyente cancela sumas que no debía pagar o lo hace en exceso y que en el caso presente no se daban esos supuestos, por lo que no se debía efectuar ninguna devolución. También mencionó que el hecho de no indicar los recursos procedentes no era causal de nulidad, sino que habilitaba al peticionario a acudir directamente a la jurisdicción.

Respecto al argumento de la actora sobre la aplicación de la Ley 1495 de 2011 y la Ordenanza 26 de 2011, sostuvo que la Administración tomó como fundamento la Ley 334 de 1996, la Ordenanza 012 de 1997 y la sentencia del 12 de marzo de 2007 proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar. Aclaró que el acto demandado hizo alusión a las normas de 2011 y 2012 porque eran las que a la fecha de su expedición contenían la obligación legal y reglamentaria de transferir los recursos y no porque fueran el soporte legal en los años 2009 y 2010.

En relación con los valores constantes señaló que, dicha expresión estaba consagrada en la Ordenanza 012 y que no había sido declarada nula, por lo que su cobro era legal.

Adujo que la ley autorizaba que se gravaran las operaciones realizadas en el Puerto de Cartagena por una entidad de orden nacional, siempre que funcionara en el departamento, como sucede con Ecopetrol. Además, esto fue aclarado en la sentencia del 12 de marzo de 2007, pues el tribunal consideró que las exportaciones de petróleo se entendían como operaciones y se debía hacer la retención de la estampilla.

Manifestó que, si bien la jurisprudencia ha reconocido la devolución de pagos por lo no debido, ello obedece a que no existe norma que contenga la obligación que se



pagó o que el pago excede lo debido, situaciones que, insiste, no se presentan en este caso.

Sobre la presunta vulneración de los derechos fundamentales de la actora, señaló que el trámite correspondiente era el de acción de tutela, que fue interpuesto y denegado. Sin perjuicio de ello, destacó que la actora conoció de todos los procedimientos administrativos adelantados con ocasión a la sentencia de cumplimiento.

Resaltó que la Corte Constitucional ha manifestado que la imposición de tributos y regalías a la explotación petrolera es procedente, de modo que no existe inmunidad tributaria a esta actividad.

Señaló que evidencia una indebida escogencia de la acción y falta de legitimación por pasiva, pues lo que se cuestiona es la decisión tomada por el Tribunal en la acción de cumplimiento, por lo que el proceso debió instaurarse contra la Nación, Rama Judicial, Ministerio de Justicia.

Consideró que no se desconocieron las normas del procedimiento administrativo, puesto que no había lugar a la devolución y se aplicaron las reglas generales del Código de Procedimiento Administrativo. Además, como en este caso no existían saldos que devolver no podían aplicarse las causales de rechazo ni de inadmisión de las solicitudes de devolución de saldos a favor.

Como respuesta a la reforma de la demanda propuso la excepción de falta de requisito de procedibilidad⁶ (numeral 5 artículo 161 C.C.A.), comoquiera que la parte demandante no efectuó el pago total de la obligación a su cargo, según el informe de la Contraloría General de la República.

Sentencia apelada

El Tribunal declaró la nulidad de los actos demandados con fundamento en los siguientes planteamientos:

Efectuó un recuento del marco normativo y jurisprudencial de la facultad impositiva de los entes territoriales, de la Estampilla Universidad de Cartagena Siempre a la Altura de los tiempos y de los hechos probados, del cual concluyó que la exportación de petróleo no estaba comprendida como hecho generador de la estampilla, ya que esta actividad forma parte de las actividades económicas que realiza Ecopetrol S.A. relacionadas con la exploración, producción, transporte, refinación o procesamiento y comercialización del recurso natural no renovable, por lo que se encontraba inmersa dentro de la prohibición del artículo 16 del Decreto 1056 de 1953.

Por otra parte, de la lectura de la Ley 334 de 1996 no se evidenciaba que se definiera que la exportación de petróleo era un hecho generador de la estampilla, en tanto que, solo se estableció un marco general de lo que sería el objetivo imponible “*las actividades y operaciones que se deben realizar en el Departamento de Bolívar*”, definición de la cual no se desprende la actividad petrolera como gravada. De igual manera, resaltó que el artículo 5 *ibidem* señalaba que la estampilla solo se gravaba si en el acto interviene un funcionario departamental, municipal o distrital.

Manifestó que cuando una actividad tiene una exención que impide gravarla a nivel territorial, se debe otorgar una facultad expresa para que sobre ella recaiga el tributo, situación que no se evidenciaba en la mencionada ley. Así mismo, del artículo 3 de la Ordenanza 012 de 1997 se desprendía que la exportación de petróleo no fue individualizada como hecho generador de la estampilla.

⁶ Las excepciones de previas de cosa juzgada, indebida escogencia de la acción, falta de legitimación en la causa por pasiva y ausencia del requisito de procedibilidad fueron negadas por el Tribunal en la audiencia inicial celebrada el 25 de abril de 2014. Esta decisión fue confirmada por esta Sección en auto del 26 de octubre de 2015, exp. 21229 C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



Explicó que de la lectura del artículo 5 de la Ley 334 de 1996 no se derivaba que la actora tenía la calidad de agente retenedor, ya que se indicó en esta norma (replicada en la ordenanza) que el hecho generador de la estampilla solo se realiza cuando en los actos, documentos y contratos gravados interviene un funcionario departamental o municipal. Esta exigencia fue reiterada por el Consejo de Estado, en la sentencia de 29 de abril de 2020, que declaró la legalidad condicionada del artículo 3 de la Ordenanza 012 de 1997, bajo el entendido que el hecho generador de la estampilla se causa con la intervención de un funcionario departamental o municipal.

Aclaró que, a pesar de que la actora cumplió con la obligación tributaria a raíz del fallo emitido (acción de cumplimiento), esto no era óbice para analizar la legalidad del tributo, ya que esa no era la oportunidad para determinar si la actividad desarrollada por la actora comprendía el hecho generador del impuesto. Como sustento se refirió al auto por medio del cual el Consejo de Estado confirmó la decisión que negó la excepción de cosa juzgada y la sentencia de tutela proferida por la misma corporación que manifestó que los elementos del tributo debían debatirse ante las autoridades competentes y por los trámites legalmente instituidos.

Consideró que para los años por los que se realizaron los pagos (1997 a 2004) no se le podía exigir a la demandante que transfiriera un porcentaje de las operaciones de exportación pues, contrario a lo dicho por la universidad, no tiene fundamento jurídico, configurándose así un pago de una obligación que no le correspondía, aclarando que la demandada no estaba obligada a tramitar la petición en los términos del artículo 850 del Estatuto Tributario, pues la "*tesis del ente universitario era propugnar por la legalidad del tributo*". Por lo anterior, consideró que no era necesario estudiar el cargo relacionado con la presunta aplicación retroactiva de las normas.

En consecuencia, declaró la nulidad de los actos y ordenó la devolución de los dos pagos realizados por la actora, junto con los respectivos intereses del artículo 863 del Estatuto Tributario. Finalmente, condenó en costas a la parte vencida.

El fallo contó con salvamento de voto⁷, en el que se indicó que el perjuicio sufrido por Ecopetrol S.A. no provenía del acto administrativo emitido por la Universidad de Cartagena, sino de la decisión judicial proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar, por lo que el medio de control precedente era el de reparación directa.

Recurso de apelación

La **demandada** recurrió la sentencia de primera instancia, argumentando que:

1. El fallo impugnado reabre una discusión judicial

Recordó que la Universidad de Cartagena presentó acción de cumplimiento contra la actora por los pagos de la estampilla, la cual fue decidida por el Tribunal Administrativo de Bolívar, en sentencia del 12 de marzo de 2007, quien ordenó el pago del tributo. Así, para el 26 de julio de 2012, la actora perdió toda oportunidad procesal para ejercer cualquier medio de control frente a la orden de cumplimiento.

Manifestó que la única opción que tenía Ecopetrol S.A. era el medio de control de reparación directa contra la Rama Judicial y que la solicitud de los dineros pagados era una maniobra poco ética de la actora, pues pretendía mediante un simple derecho de petición el reintegro de las sumas pagadas.

Precisó que la demandante solicitó la nulidad de las resoluciones del 20 de septiembre de 2012 y 461 del 21 de febrero de 2013, así como la devolución de los dineros que se ordenaron por sentencia del 12 de marzo de 2007, creando su propia

⁷ El salvamento fue suscrito por el doctor Edgar Vásquez Contreras.



vía procesal y tornando la discusión en una tercera instancia. Señaló que se adhería al salvamento de voto efectuado en la sentencia de primera instancia.

2. La sentencia infringe decisiones judiciales y normas legales específicas

El Tribunal, en la acción de cumplimiento, consideró que las exportaciones de petróleo eran operaciones realizadas por una entidad del orden nacional en el Departamento de Bolívar, motivo por el cual se encasillaba como hecho generador del tributo en los términos de la Ley 334 de 1996, por tanto, la conclusión que efectúa el Tribunal en este proceso de que las exportaciones no se consideran hecho gravable es contradictoria y carente de fundamento legal.

Comentó que la ley de autorización tenía categoría jerárquica de ley ordinaria, por lo que prevalecía su aplicación en relación con el Código de Petróleos, ya que este último era un decreto reglamentario.

3. Los hechos generadores fueron fijados por la Ley 334 de 1996 y su alcance interpretativo fue fijado por el mismo tribunal en la acción de cumplimiento

Precisó que los elementos del tributo habían sido fijados por la Ley 334 de 1996 y que el *a quo* omitió valorar de forma íntegra el alcance interpretativo fijado por la misma Corporación, en la acción de cumplimiento, que como se dijo, consideró que a las operaciones de exportación de petróleo se les debió aplicar la retención del gravamen y destinarlas a la universidad. También, se expuso en ese proceso que la actora actuaba como agente retenedor y no como sujeto pasivo, de manera que la intervención de un funcionario departamental no era un asunto exigible, porque la demandante solo debe efectuar el descuento del pago y transferirlo a la entidad.

Comentó que lo decidido en la acción de cumplimiento no podía desconocerse en este proceso, pues fue la que originó los pagos, por lo que en el *sub examine* se debió discutir la legalidad de los actos administrativos, es decir si había causa jurídica para recibir las sumas de dinero y no analizar la legalidad del tributo, como se hizo en la sentencia apelada.

4. No se configura el pago de lo no debido

En este caso existió una obligación, legal, reglamentaria y judicial vigente que hizo tránsito a cosa juzgada, por lo que no se debía devolver las sumas de dinero indicadas por la actora, al no cumplirse los requisitos para configurarse un pago de lo no debido. Esta posición se respaldaba en el salvamento de voto de la sentencia apelada en el cual se indicó que Ecopetrol S.A. sí estaba obligado al pago del tributo.

Manifestó que el pago de la actualización en valor constante tenía fundamento en la Ordenanza 012 de 1997, que estaba vigente al momento en que se efectuó la destinación y precisó que si Ecopetrol se vio afectada patrimonialmente fue a causa de la decisión judicial en relación con la acción de cumplimiento y no con ocasión de los actos administrativos demandados.

5. El fallo impugnado configura una indebida escogencia del medio de control

Reiteró que en este proceso se hizo un juicio de legalidad de los hechos gravados y no de los actos demandados. Destacó que le corresponde al operador judicial adecuar el medio de control correspondiente que, insiste, es el de reparación directa.

6. Falta de legitimación por pasiva dado que la acción procedente era la reparación directa

Como para la demandada el medio de control jurisdiccional correspondiente era el



de reparación directa, existía una falta de legitimación por pasiva.

7. Prescripción del medio de control adecuado

Procedió a transcribir apartes del salvamento de voto en donde el magistrado señaló que el medio de control de reparación directa ya había caducado.

8. Interpretación errónea de los artículos 16 del Decreto 1056 de 1953 y 27 de la Ley 141 de 1994 y de la sentencia C-1071 de 2003

Se refirió a la imposibilidad de establecer gravámenes a la explotación de recursos naturales no renovables, normas que estaban vigente en la época en que los yacimientos de petróleo eran tratados como minas, por lo que dicha actividad no se gravaba con ICA. Sin embargo, con la expedición de la Ley 685 de 2001 se estableció que la explotación de petróleo estaba sujeto al pago de regalías.

Explicó que con ocasión a la sentencia C-1071 de 2003, la Corte Constitucional permitió establecer impuestos y regalías sobre la explotación petrolera, siempre que así lo indicara el legislador, por lo que no existe inmunidad tributaria.

9. Fallos contrapuestos en la misma corporación judicial

Señaló que el Tribunal tenía posiciones distintas en relación con el pago de la estampilla en operaciones de exportación de petróleo. Adicionalmente, la providencia apelada erró al interpretar los efectos de la sentencia del Consejo de Estado que declaró la legalidad condicionada del artículo 3 de la Ordenanza 012 de 1997, pues el pago se originó en una sentencia judicial. Así que se adhiera o no la estampilla con la intervención de un funcionario no es un asunto exigible a la actora, quien actuaba como agente retenedor.

10. El medio de control idóneo para hacer juicio de legalidad de una norma general es la acción de nulidad

Manifestó que el *a quo* erradamente enfocó la discusión en la legalidad del tributo, por lo que debió vincular a la Asamblea y a la Gobernación de Bolívar. Resaltó que ya se habían presentado juicios de legalidad como se indicó en la providencia apelada y en este recurso.

11. El fallo impugnado atenta contra decisiones judiciales relacionadas con la Ordenanza 12 de 1997

Hizo referencia al cobro de los valores constantes, resaltando que la Ordenanza 12 de 1997, que reglamentó la Ley 334 de 1996, fue clara y explícita en incluir esa expresión, la cual no ha sido anulada por la jurisdicción contenciosa administrativa.

12. El fallo impugnado atenta contra la cosa juzgada material y la seguridad jurídica

Insistió en que la acción de cumplimiento prosperó e hizo tránsito a cosa juzgada, por lo que no podía revivirse la discusión ni acudir a un procedimiento atípico ya que la única acción a la que podía acudir la actora correspondía a la reparación directa. Además, las acciones de tutela interpuestas contra las decisiones tomadas en la acción de cumplimiento fueron negadas.

13. El fallo impugnado acabaría con la educación superior en Bolívar y la Universidad de Cartagena como primera universidad en la Costa Caribe

Señaló que las tasas y contribuciones tienen como objetivo conseguir los fines esenciales del Estado y, de acuerdo con el artículo 2 de la Constitución Política, uno de ellos es la educación, destacando que la estampilla Universidad de Cartagena



se creó con fines altruistas.

Reiteró que la sentencia apelada descontextualizó una discusión que se dio en el marco de la acción de cumplimiento, en donde operó el principio de cosa juzgada y, en caso de no ser revocada, afectaría radicalmente las finanzas del ente universitario y pondría en riesgo a sus estudiantes.

14. El fallo impugnado se contradice en relación con la aplicación del Estatuto Tributario sobre el pago de intereses

Hizo referencia a que el tribunal señaló que no era procedente la aplicación del artículo 850 del Estatuto Tributario, pero posteriormente condenó al pago de intereses como si se tratara de un procedimiento administrativo de pago y devolución de tributos.

Alegatos de conclusión

La **demandante**⁸ resaltó que compartía la sentencia apelada que estableció que había lugar a la devolución de los pagos realizados, comoquiera que la exportación de petróleos y derivados no se contempló como hecho generador de la estampilla. Señaló que la Ordenanza 12 de 1997 era contraria a las normas en que debió fundarse y que de acuerdo con la sentencia exp. 22674 del 29 de abril de 2020, que declaró su legalidad condicionada, la estampilla solo se causaría si interviene un funcionario en el acto documental gravado.

Si bien el pago obedeció a un fallo judicial, no se pudo perder de vista que se trató de una condena con una prestación económica pese a que no era la acción correspondiente (cumplimiento), por lo que solo era factible solicitar la devolución al no tener la obligación.

La **demandada**⁹ indicó que las partes ya habían resuelto la legalidad del pago en sede judicial, específicamente en sentencia del 12 de marzo de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar en una acción de cumplimiento, la cual hizo tránsito a cosa juzgada. Explicó que fue dicha providencia la que ordenó a Ecopetrol S.A. a pagar el tributo, que caducó el medio de control judicial idóneo contra esa decisión y que no procedía la solicitud de devolución, porque no se desvirtuó la cosa juzgada de la acción de cumplimiento.

Reiteró lo expuesto en el recurso de apelación.

Concepto del Ministerio Público

El Procurador delegado ante esta Corporación, solicitó confirmar la sentencia de primera instancia, al considerar que para que se causara la obligación de pago de la estampilla era necesario la elaboración de actos, documentos y contratos en donde interviniera un funcionario departamental o municipal, situación que no se daba en el presente caso, ya que se trataba de operaciones de exportación petrolera.

Explicó que aplicaba el artículo 850 del Estatuto Tributario, ya que el pago de la estampilla era una obligación tributaria, así mediara una acción de cumplimiento.

Finalmente, explicó que el derecho a solicitar la devolución de la suma pagada en exceso no prescribió, pues las normas que regulan la materia consagran un término de 5 años.

⁸ Índice 22 de Samai

⁹ Índices 21 y 24 de Samai



CONSIDERACIONES DE LA SALA

Atendiendo los cargos de apelación formulados por la demandada contra la sentencia de primera instancia, la Sala juzgará la legalidad de los actos acusados, por lo que corresponde establecer *i)* el medio para controvertir la decisión de la Administración y la legitimación por pasiva, *ii)* si hubo cosa juzgada respecto del cobro de la estampilla y la existencia de pronunciamientos contradictorios, *iii)* el hecho generador de la estampilla *iv)* si se configuró el pago de lo no debido y *v)* si procede el pago de intereses.

Se precisa que, si bien la apelante hizo mención de la expresión “valores constantes” establecida en la Ordenanza 12 de 1997, lo cierto es que tal asunto no fue objeto de pronunciamiento por parte del Tribunal en la sentencia recurrida. Se aclara que dicho análisis solo corresponderá en caso de que se acceda al recurso de apelación y deban estudiarse los cargos de nulidad de la demanda que no fueron resueltos en la sentencia de primera instancia.

1. Sobre el procedimiento de determinación de los tributos territoriales y la devolución de pagos de lo no debido y en exceso

Previo a decidir el recurso de apelación, y dado que el asunto en discusión versa sobre una estampilla del orden departamental, la Sala pone de presente que, de conformidad con el artículo 66 de la Ley 383 de 1997, los municipios y distritos “*para efectos de las declaraciones tributarias y los procesos de fiscalización, liquidación oficial, imposición de sanciones, discusión y cobro relacionados con los impuestos administrados por ellos, aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional*”.

Por su parte, el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, dispuso que para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones y régimen sancionatorio, los departamentos y municipios debían aplicar los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, destacando que el “*monto de las sanciones y el término de la aplicación de los procedimientos anteriores, podrán disminuirse y simplificarse acorde con la naturaleza de sus tributos, y teniendo en cuenta la proporcionalidad de estas respecto del monto de los impuestos*”.

Sobre la aplicación del procedimiento tributario nacional, la sentencia C-1114 de 2003¹⁰ sostuvo “*nada se opone a que el Congreso determine el procedimiento tributario a aplicar en tales entidades. Mucho más si con esa decisión se promueven mecanismos adecuados de recaudo y se facilitan condiciones equitativas para los administrados, circunstancias estas que optimizan el principio de eficiencia del tributo y que potencian la realización de uno de los derechos contenidos en el principio de autonomía de las entidades territoriales, cual es el de participar en las rentas nacionales*”.

Por lo anterior, las entidades territoriales deben adecuar los procedimientos del orden nacional (libro V del Estatuto Tributario) a los tributos territoriales, de lo que se desprende que dichos entes podrán practicar liquidaciones oficiales, en ejercicio de la facultad de fiscalización e investigación que le asiste a la Administración, para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales.

En esas condiciones, las liquidaciones se expiden para verificar la exactitud de las declaraciones presentadas por los contribuyentes respecto de los tributos del orden territorial o corregir los errores de las declaraciones privadas (liquidación oficial de revisión y de corrección aritmética); o para suplir su falta adelantando, para tal fin, las investigaciones necesarias para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias en su jurisdicción, no declarados (liquidación de aforo)¹¹.

¹⁰ Corte Constitucional, Sentencia C-1114 de 2003 M.P. Jaime Córdoba Triviño.

¹¹ En iguales términos se pronunció la Sala en sentencia del 4 de mayo de 2015, exp. 20615, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez



Ahora, antes de la expedición de las liquidaciones oficiales debe mediar un acto previo en el que se propongan las modificaciones de las declaraciones o en el que se indique la conducta en que se incurrió, esto con el fin de que el contribuyente cuente con la oportunidad de controvertir lo expuesto por la Administración. Así mismo, la liquidación puede recurrirse con el fin de que se revise la determinación del tributo fijado por la autoridad tributaria.

Así las cosas, cuando la Administración encuentra que existen sumas por pagar o que no se ha cumplido las obligaciones formales o sustanciales, debe acatar los supuestos de la ley e iniciar un proceso de aforo o de liquidación de revisión, cuando existiendo la obligación de declarar no se hizo o se efectuó indebidamente.

Ahora, en los eventos en que no medie el deber de declarar, la autoridad, en uso de las competencias establecidas en el artículo 42 de la Ley 1437 de 2011 (antes artículo 35 del Decreto 01 de 1984) debe fijar la obligación en acto administrativo que permita al contribuyente conocerla y controvertirla, lo anterior sin perjuicio de las facultades de expedir la factura que contenga la determinación del tributo en los términos del artículo 58 de la Ley 1430 de 2010 y demás normas complementarias.

Como se advierte, el procedimiento de determinación de las obligaciones tributarias de los contribuyentes está previamente establecido por el legislador, es reglado y especial, razón por la cual se deben surtir unas etapas específicas (descritas anteriormente) para garantizar el derecho fundamental al debido proceso y el principio de legalidad y, solo cuando la autoridad tributaria lo adelanta en esos precisos términos, se le puede exigir al administrado el cumplimiento del deber de contribuir con el financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, de conformidad con el artículo 95 de la Constitución.

Igualmente, el trámite para la devolución de los pagos no debidos o en exceso fue establecido por el legislador, tratándose entonces de un proceso reglado, lo que se desprende del artículo 850 del Estatuto Tributario, en concordancia con los artículos 10 y 21 del Decreto Reglamentario 1000 de 1997, derogado por el Decreto 2277 de 2012 (modificado por el Decreto 2877 de 2013), siendo esta última la que rige actualmente.

Y para el ámbito territorial, específicamente el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, citado anteriormente, dispone la aplicación de lo dispuesto en el Estatuto Tributario para el procedimiento de devolución, sin perjuicio de la facultad que les asiste a las entidades de ese orden para simplificarlo.

Así, se insiste que tanto el procedimiento de determinación de las obligaciones tributarias como el de devolución de las sumas por pagos de lo no debido o en exceso ha sido dispuesto por el legislador de manera especial, por esto solo bajo esas precisas regulaciones pueden adelantarse, lo que implica su obligatoriedad tanto para la Autoridad tributaria como para el administrado.

Teniendo en cuenta las consideraciones antes hechas, la Sala pasa a pronunciarse de manera específica frente al recurso de apelación.

2. Medio para controvertir la decisión de la Administración

Argumenta la apelante que el medio procedente para alegar las inconformidades de las decisiones era el de reparación directa y no el de nulidad y restablecimiento del derecho. En consecuencia, se presentaba falta de legitimación por pasiva y caducidad.

Al respecto, se observa que el artículo 140 del CPACA señala lo siguiente:



Artículo 140. Reparación directa. En los términos del artículo 90 de la Constitución Política, la persona interesada podrá demandar directamente la reparación del daño antijurídico producido por la acción u omisión de los agentes del Estado.

De conformidad con el inciso anterior, el Estado responderá, entre otras, cuando la causa del daño sea un hecho, una omisión, una operación administrativa o la ocupación temporal o permanente de inmueble por causa de trabajos públicos o por cualquiera otra causa imputable a una entidad pública o a un particular que haya obrado siguiendo una expresa instrucción de la misma.

Las entidades públicas deberán promover la misma pretensión cuando resulten perjudicadas por la actuación de un particular o de otra entidad pública.

En todos los casos en los que en la causación del daño estén involucrados particulares y entidades públicas, en la sentencia se determinará la proporción por la cual debe responder cada una de ellas, teniendo en cuenta la influencia causal del hecho o la omisión en la ocurrencia del daño”.

Por su parte, el artículo 138 *ibidem* establece que:

“Artículo 138. Nulidad y restablecimiento del derecho. Toda persona que se crea lesionada en un derecho subjetivo amparado en una norma jurídica, podrá pedir que se declare la nulidad del acto administrativo particular, expreso o presunto, y se le restablezca el derecho; también podrá solicitar que se le repare el daño. La nulidad procederá por las mismas causales establecidas en el inciso segundo del artículo anterior.

Igualmente podrá pretenderse la nulidad del acto administrativo general y pedirse el restablecimiento del derecho directamente violado por este al particular demandante o la reparación del daño causado a dicho particular por el mismo, siempre y cuando la demanda se presente en tiempo, esto es, dentro de los cuatro (4) meses siguientes a su publicación. Si existe un acto intermedio, de ejecución o cumplimiento del acto general, el término anterior se contará a partir de la notificación de aquel”.

En el presente asunto, la Sala advierte que este asunto ya fue resuelto por esta Corporación mediante auto del 26 de octubre de 2015¹², al resolver el recurso de apelación contra la decisión que negó las excepciones previas.

En esa oportunidad se indicó:

“(…) lo que aquí se pretende no es la reparación de los perjuicios ocasionados por una providencia judicial – error judicial –; lo que se demanda es la nulidad de unos actos administrativos que denegaron la devolución de un pago que se consideró hecho de forma indebida.

Súmese a lo expuesto, que los actos administrativos que ahora se demandan, fueron expedidos por la Universidad de Cartagena.

*4.4 Por lo demás, el despacho observa que la parte no desarrollo (sic), en debida forma, los cargos frente a la excepción de **indebida escogencia de la acción**, tanto así que ni siquiera mencionó cuál era el medio de control que consideraba idóneo. Con todo, se tiene que el medio de control elegido por la parte actora es el idóneo, debido a que lo que se demanda es, por una parte, la nulidad de actos administrativos particulares y, por la otra, el correlativo restablecimiento de los derechos que presuntamente se afectaron con estos actos”.*

Coincide la Sala con lo anterior, por cuanto el medio de control de reparación directa no era el idóneo para cuestionar los actos demandados mediante los cuales no se accedió a la devolución del pago por concepto de estampillas, pues se trata de una decisión tomada por la Universidad de Cartagena, razón que igualmente desvirtúa que el medio de control de nulidad, también invocado por el apelante, fuera procedente.

No puede perderse de vista que la demandante solicitó la devolución del pago del tributo al considerar que no se configuró el hecho generador y no era sujeto pasivo de la obligación tributaria contemplada en la ley y ordenanzas, circunstancia que se

¹² Consejo de Estado. Sección Cuarta. Auto del 26 de octubre de 2015, exp. 21229 C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



deriva de lo dispuesto en una norma jurídica, condición que justamente se busca salvaguardar con el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho.

En consecuencia, no prospera el cargo, sin que sea necesario pronunciarse sobre el término de caducidad del medio de control de reparación directa.

3. Configuración de cosa juzgada respecto del cobro de la estampilla

Señala la apelante, que existió cosa juzgada respecto de la legalidad del pago del tributo, pues presentó acción de cumplimiento ya que Ecopetrol S.A. no cumplió con el giro de los pagos por concepto de la estampilla, la cual fue decidida en segunda instancia por el Tribunal Administrativo de Bolívar en sentencia del 12 de marzo de 2007, en el que ordenó el pago de las sumas por concepto de la estampilla.

Sobre la cosa juzgada, la jurisprudencia de esta Corporación y de la Corte Constitucional la ha considerado como una institución jurídico-procesal mediante la cual se concede a las decisiones tomadas en una providencia el carácter de inmutables, vinculantes y definitivas. Esta figura tiene como finalidad obtener la terminación definitiva de controversias y alcanzar un estado de seguridad jurídica, motivo por el cual, no permite pronunciamientos futuros sobre el mismo asunto, dada su previa definición o juzgamiento¹³.

Con el fin de determinar si se presenta el fenómeno de cosa juzgada, esta Sección ha señalado que se deben evaluar dos premisas:

“una objetiva relacionada con el objeto y la causa de la controversia, y otra subjetiva relativa a los sujetos que intervienen en un proceso. La identidad de objeto comporta que la demanda debe versar sobre la misma pretensión sobre la cual se predica la cosa juzgada. La identidad de causa petendi, implica que la demanda y la decisión que hizo tránsito a cosa juzgada debe tener los mismos fundamentos o hechos como sustento. La identidad jurídica de las partes, esto es, que al proceso deben concurrir las mismas que resultaron vinculadas y obligadas por la decisión que constituye cosa juzgada.

Por su parte, según lo previsto en el artículo 189 del CPACA, la sentencia que declare la nulidad de un acto administrativo en un proceso tendrá fuerza de cosa juzgada erga omnes. La que niegue la nulidad pedida producirá cosa juzgada erga omnes pero solo en relación con la causa petendi juzgada”¹⁴.

Para resolver este asunto, debe recordarse que la acción de cumplimiento, consagrada en el artículo 87 de la Constitución Política y desarrollada en la Ley 393 de 1997, busca la materialización de los mandatos contenidos en leyes o actos administrativos, de ahí que el juez contencioso ordena el cumplimiento de aquello que la norma prescribe¹⁵.

Así mismo, no puede desconocerse que el administrado atendiendo las ordenes legales o judiciales puede incurrir en pagos en exceso o de lo no debido, de ahí que tenga a su disposición el proceso de devolución de los mismos, y si el asunto versa sobre impuestos su trámite está instituido en el Estatuto Tributario y que, según las normas reseñadas anteriormente, debe adecuarse por parte del titular del tributo. Una vez adelantado este procedimiento, como efectivamente lo hizo Ecopetrol, la decisión puede ser negativa, configurándose así un acto administrativo susceptible de revisión judicial, mediante el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho.

Así, de lo probado en el expediente se concluye que no existe identidad de objeto, toda vez que el proceso relacionado con la acción de cumplimiento tenía como fin el acatamiento de lo dispuesto en el ordenamiento jurídico frente a la Estampilla

¹³ Sentencia del 29 de octubre de 2020, exp. 24509, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez (E)

¹⁴ Ibidem

¹⁵ En similares términos se pronunció la Sección Quinta del Consejo de Estado en sentencia del 13 de agosto de 2014, radicado Nro. 76001-23-33-000-2014-00011-01 (ACU), C.P. Susana Buitrago Valencia.



Universidad de Cartagena.

Entre tanto, en el caso bajo examen el objeto de la pretensión es la nulidad de los actos que negaron la solicitud de devolución de las sumas pagadas indebidamente por concepto de estampilla. Así las cosas, resulta evidente que el objeto de los procesos fue diferente, por lo que, al no existir identidad de objeto, no tiene asidero el cargo del recurso.

Decisión similar se tomó en este proceso al resolver la apelación contra el auto del tribunal que negó las excepciones, en la que se indicó:

“Sin embargo, el despacho considera que en el caso propuesto no existe identidad de objeto y, mucho menos de causa, pues en esa ocasión se requirió al juez de la acción de cumplimiento para que hiciera efectivo el pago de la obligación tributaria contenida en el artículo 8º de la Ordenanza 012 de 1997 – Estampilla Universidad de Cartagena a la Altura de los Tiempos -, pero, de ninguna forma, se le solicitó que se pronunciara de fondo respecto de la legalidad de este tributo. En definitiva, el objeto jurídico de uno y otro proceso son diferentes, pues en el medio de control de cumplimiento se requiere el acatamiento del contenido de una norma o un acto administrativo, mientras que en el de nulidad y restablecimiento del derecho se solicita un juicio de legalidad sobre un acto administrativo de carácter particular”¹⁶.

Esta posición ya había sido asumida por la Sala en otra oportunidad, al señalar que la acción de cumplimiento y el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho son completamente diferentes al manifestar que *“la primera acción solo se verifica si las autoridades no están aplicando en debida forma el ordenamiento jurídico, mientras que en la segunda se pone en tela de juicio las decisiones de la administración”¹⁷.*

Lo anterior también sirve como fundamento para negar el cargo de la parte apelante, relacionado con la existencia de fallos contradictorios por parte del Tribunal, pues no puede perderse de vista la acción o medio de control en el que cada uno de ellos fue proferido y, por ende, la delimitación a la que estaba sometida el operador judicial, de lo que se desprende que cada providencia tiene un ámbito de aplicación particular e independiente.

4. Hecho generador de la estampilla

Mediante la Ley 334 de 1996¹⁸, se autorizó a la Asamblea Departamental de Bolívar para la emisión de la estampilla, en los siguientes términos:

“Artículo 1º. Autorízase a la Asamblea del Departamento de Bolívar para que se ordene emitir una estampilla, denominada 'Universidad de Cartagena, siempre a la altura de los tiempos', cuyo producido será destinado para la construcción, adecuación, remodelación y mantenimiento de la planta física, escenarios deportivos, bibliotecas, y demás bienes y elementos, equipos, laboratorios, que requiera la infraestructura de la Universidad de Cartagena.

Parte del recaudado será destinado al estímulo y fomento de la investigación en las distintas áreas científicas programadas por la Universidad de Cartagena.

Del total recaudado, la Universidad de Cartagena destinará hasta un veinte por ciento (20%) para atender los aportes de contrapartidas que deben cumplir la atención de la seguridad social de sus empleados.”

(...)

Artículo 7º (...)

PARÁGRAFO. Las obligaciones que se generen de los actos, contratos de obras y operaciones de los institutos descentralizados y entidades del orden nacional que funcionen en el Departamento, serán gravadas con el uso de la estampilla “Universidad de Cartagena, siempre a la altura de los tiempos”.

¹⁶ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Auto del 26 de octubre de 2015, exp. 21229 C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁷ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 13 de septiembre de 2017, exp. 21514, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁸ Norma vigente para los periodos pagados (1997 a 2004) cuya devolución se solicita.



Adicionalmente, el legislador dispuso, en el artículo 5, que “la obligación de adherir y anular la estampilla en referencia, queda a cargo de los funcionarios departamentales, distritales y municipales que intervengan en los actos”

Ahora bien, teniendo en cuenta la atribución conferida por la ley, la Asamblea Departamental de Bolívar expidió la Ordenanza 012 de 1997, ordenando el cobro del tributo, así:

“ARTÍCULO TERCERO: Autorízase al gobernador del departamento de Bolívar, para que determine por decreto las características y tarifas y denominaciones de dicha estampilla, la cual se aplicará obligatoriamente a las siguientes actividades y operaciones que se deben realizar en el Departamento de Bolívar y en los municipios del mismo, así:

- a) Toda clase de contratos
- b) Certificados, certificaciones y paz y salvo de la Tesorería y Contraloría Departamental
- c) Autenticaciones de firmas de los notarios
- d) Solicitudes: memoriales dirigidos al Gobernador, solicitando carta de naturaleza colombiana, solicitud de publicaciones en la gaceta departamental, solicitudes de expedición de personería jurídica
- e) Actos y registro: Cada inscripción de establecimiento docente ante la Secretaría de Educación.
- f) Actos relativos a Transporte y Tránsito (...)

La legalidad de esta ordenanza, como se dijo en la sentencia apelada, fue objeto de pronunciamiento por parte de esta Sección en sentencia del 29 de abril de 2020, exp. 22674, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, en los siguientes términos:

“De manera que el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible definido por el legislador [Ley 334 de 1996], que sirve de parámetro mínimo y a su vez delimita el ejercicio de la competencia que tiene la asamblea departamental para completar la estructura del hecho generador de la estampilla bajo análisis, se circunscribe a gravar «actividades y operaciones» que deban realizarse en el Departamento de Bolívar (y sus municipios) y las «obligaciones que se generen de los actos, contratos de obras y operaciones» de los institutos descentralizados y entidades del orden nacional que funcionen en el Departamento (...)

En desarrollo de dicho margen de configuración conferido a la entidad territorial, la Sala destaca que los artículos 3.º, de la Ordenanza nro. 12 de 1997 y 71, de la Ordenanza nro. 11 de 2006, establecieron y especificaron como hechos gravados ciertas actividades, actos, contratos y operaciones. (...)

La Sala concluye que mediante las anteriores disposiciones, la Asamblea Departamental de Bolívar especificó los hechos gravados en el marco de la amplitud del aspecto material del elemento objetivo del hecho generador que (sic) establecido por la Ley 334 de 1996 y completó los demás elementos del hecho imponible de la estampilla no fijados por esa misma ley (i.e. sujetos pasivos, aspecto cuantitativo y temporal del impuesto). De manera que la configuración del hecho imponible incorporada en las normas acusadas no infringe el elemento esencial del tributo esbozado por la de creación de la estampilla.

Por otra parte, advierte la Sala que el artículo 5.º de la Ley 334 de 1996 establece que «la obligación de adherir y anular la estampilla en referencia, queda a cargo de los funcionarios departamentales, distritales y municipales que intervengan en los actos», de manera que la estampilla solo se causa si interviene tal funcionario en el acto documental gravado. Una norma jurídica similar se encuentra reproducida en las disposiciones jurídicas de los artículos 5.º de la Ordenanza nro. 12 de 1997 y 77 de la Ordenanza nro. 11 de 2006. Por lo cual, se estima que en este aspecto las ordenanzas controvertidas no infringen la ley de autorización.

*No obstante, la Sala considera pertinente hacer claridad en que, de acuerdo con la referida norma del artículo 5.º de la Ley 334, **la estampilla reglada en los artículos bajo análisis de las ordenanzas censuradas, la intervención de un funcionario departamental, distrital o municipal en el acto, contrato o documento sujeto a gravamen hace parte de la estructura del hecho imponible de la estampilla. Por ello, la Sala declarará la legalidad condicionada de los artículos acusados, en el entendido de que el hecho generador de la estampilla solo se realiza cuando en los actos, documentos y contratos gravados interviene un funcionario departamental o municipal. (...)**” (Énfasis propio).*

En este orden de ideas, para la procedencia del cobro de la estampilla en cuestión es necesaria la intervención del funcionario departamental, distrital o municipal en los actos, documentos y contratos, para que se configure el hecho generador.



Para resolver el asunto, se destaca que de conformidad con el Decreto 062 de 1970, Ecopetrol era una empresa industrial y comercial del Estado, vinculada al Ministerio de Minas y Energía, calidad que fue reiterada en el Decreto 1209 de 1994. Posteriormente, con la Ley 790 de 2002, quedó organizada como sociedad pública por acciones y continuó su vinculación con el mismo ministerio y con la Ley 1118 de 2006, se estableció como una sociedad de economía mixta de carácter comercial, organizada bajo la forma de sociedad anónima del orden nacional, vinculada al Ministerio de Minas y Energía.

Así las cosas, la exportación de petróleo y sus derivados no pueden ser gravados con la estampilla, porque, dada la naturaleza de la entidad y de la operación, no intervienen funcionarios departamentales o municipales, como lo exige la Ley, presupuesto necesario para que se configure el hecho generador del tributo.

Por lo anterior, no le asiste razón a la Universidad, quien señaló que la sentencia de primera instancia interpretó indebidamente la decisión de esta Sección sobre la Ordenanza 012 de 1997, pues la intervención del funcionario es un requisito para la configuración del hecho generador, por lo que, si no se evidencia en la operación realizada, como en este caso de exportación de petróleo, no hay hecho gravable y, por ende, el pago realizado carece de causa.

Ahora, frente al argumento de la apelante, relacionado con el hecho de que Ecopetrol debía actuar como agente retenedor, se pone de presente que incluso en esa condición, al no configurarse el hecho imponible, no le puede ser exigible el pago en cuestión.

Finalmente, en relación con el daño patrimonial que sufriría la demandada, destaca la Sala que la obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto previsto en la ley como generador del tributo, así en el caso de la devolución por pago de lo no debido no se evalúan elementos subjetivos de quien recibió las sumas de dinero, sino que debe verificarse si se trata de un pago efectuado sin fundamento legal.

Sin perjuicio de lo anterior, se pone de presente que en el recurso de apelación se hace referencia de manera genérica al hecho que la población estudiantil se vería afectada con la devolución ordenada, empero se echa de menos material probatorio que acredite sus afirmaciones.

Comprobado, entonces, que no hay hecho generador por la ausencia de intervención de funcionario, la Sala se sustrae de la obligación de pronunciarse sobre la interpretación del Tribunal de los artículos 16 del Código de Petróleos, 27 de la Ley 141 de 1994 y la sentencia C-1071 de 2033, relacionados con la determinación de impuestos a la actividad petrolera.

Por lo anterior, no prosperan los cargos de apelación.

5. Configuración del pago de lo no debido

Señala la apelante que no hay configuración de pago de lo no debido en cuanto la actora estaba obligada al pago de la estampilla.

Sobre el particular, la Sala se remitirá a lo dispuesto en los puntos anteriores, en donde se estableció que no se configuró el hecho gravable y a la sentencia del 30 de septiembre de 2010, exp.16576, C.P. William Giraldo Giraldo, así:

“Cuando no se realiza el hecho generador de un determinado impuesto, el pago que se realice por tal concepto constituye un pago de lo no debido, pues adolece de causa legal toda vez que no nace la obligación jurídico tributaria.

También se configura pago de lo no debido, cuando a pesar de que se presentan todos los elementos de la obligación tributaria, el legislador determina que un contribuyente debe tener un trato preferencial, como es el caso de la exención, y en desconocimiento de ese mandato,



se realiza el pago.

Conforme a lo anterior, el elemento esencial para que se presente el pago de lo no debido es que dicho pago adolezca de causa legal.

El artículo 850 del Estatuto Tributario consagra en su inciso segundo, que la Administración Tributaria debe devolver oportunamente a los contribuyentes, "los pagos en exceso o de lo no debido, que éstos hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera que fuere el concepto del pago, siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor.

De conformidad con lo indicado en el cargo anterior, en este caso no se configuró el hecho generador y, en consecuencia, los pagos que realizó Ecopetrol devienen en indebidos. No sobra precisar que los valores se cancelaron en 2009 y 2010 y que la solicitud de devolución se presentó el 26 de julio de 2012, de suerte que se cumplió con el término de 5 años establecido en el artículo 2536 del Código Civil aplicable en consideración de los artículos 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997 (derogado por el Decreto 2277 de 2012).

De conformidad con lo anterior, no prospera el cargo.

6. Procedencia del pago de intereses

En relación con los intereses, señala la apelante, que existe contradicción en la sentencia de primera instancia, porque indica que no era procedente la aplicación del artículo 850 del Estatuto Tributario, pero condena a la devolución de intereses en los términos de los artículos 855 y 863 ibidem.

Al respecto, se insiste que, en el presente caso, se analizó la procedencia de pago de lo no debido de la estampilla, de manera que debe atenderse a lo dispuesto en los artículos 855 y 863 del Estatuto Tributario, motivo por el cual procede confirmar la sentencia de primera instancia en relación con este aspecto.

El hecho que el tribunal considerara que la Universidad no debía aplicar el artículo 850 del Estatuto Tributario, aspecto que no fue apelado por la interesada (demandante) y que, por ende, no es objeto de pronunciamiento de esta Sala, no impide la aplicación de los intereses correspondientes, pues se insiste, se trata de la devolución de lo pagado indebidamente.

7. Condena en costas

En esta instancia no habrá lugar a condena en costas, porque en el expediente no se probó su causación como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable al caso concreto por expresa remisión del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia del 29 de mayo de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar.
2. Sin condena en costas en esta instancia.
3. Reconocer personería jurídica al abogado Willington Ali Plata Villamizar como apoderado de la parte demandante en los términos del certificado de existencia y representación legal, visible en el índice 13 de Samai.



Radicado: 13001-23-33-000-2013-90027-02 (26146)
Demandante: Ecopetrol S.A.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. **Cúmplase.**

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN