



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá, D.C., ocho (8) de agosto de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 76001-23-33-000-2016-00272-01 [27993]
Demandante: RED DE SALUD DEL ORIENTE ESE
Demandado: Municipio de Santiago de Cali
Temas: Estampilla Procultura. Principios *indubio contra fiscum, iura novit curia* y justicia rogada

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 4 de mayo de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, mediante la cual se negaron las pretensiones de la demanda, sin imponer condena en costas.

ANTECEDENTES

El 18 de marzo de 2014, la Subdirección de Impuestos y Rentas del Departamento Administrativo de Hacienda del Municipio de Santiago de Cali [en adelante, el municipio] profirió la Resolución nro. 4131.1.12.6-5137, mediante la cual declaró deudor moroso a Red de Salud Oriente Empresa Social del Estado [en adelante, Red Salud], por concepto de estampilla Procultura año 2010 y por la suma de \$101.617.328, más la tasa de interés mensual establecida en el artículo 635 del ET¹. Decisión confirmada con la Resolución nro. 4131.1.21-1523 del 16 de abril de 2015².

DEMANDA

La parte demandante, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011 [en adelante, CPACA], formuló las siguientes pretensiones³:

«1. Se declare la nulidad de la Resolución No. 4131.1.12.6.5137 del 18 de marzo de 2014, proferida por la Subdirectora de Impuestos y Rentas municipales del Departamento Administrativo de Hacienda del municipio de Santiago de Cali, “por medio de la cual se declara deudor moroso de la Estampilla Procultura a un agente responsable”.

¹ Índice 59 de Samai - Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. 12_ED_20160027200 (PDF) NroActua 52. Págs. 39 a 43.

² Índice 59 de Samai - Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. 12_ED_20160027200 (PDF) NroActua 52. Págs. 56 a 65.

³ Índice 59 de Samai - Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. 12_ED_20160027200 (PDF) NroActua 52. Págs. 101 a 102.



2. Se declare la nulidad de la Resolución No. 4131.1.21.1523 del 16 de abril de 2015, expedida por la Subdirectora de Impuestos y Rentas municipales del Departamento Administrativo de Hacienda del municipio de Santiago de Cali, "por medio de la cual se resuelve un recurso de reconsideración".

3. Que como consecuencia de las anteriores declaraciones la Red de Salud del Oriente, Empresa Social del Estado, no está obligada a pagar al Municipio de Santiago de Cali, la suma de ciento un millones seiscientos diecisiete mil trescientos veintiocho pesos (\$101.617.328) Mcte, por concepto de retención del valor de la estampilla de Procultura a los contratos celebrados en la vigencia 2010, a que se refieren los actos declarados nulos.

4. Que como consecuencia de las anteriores declaraciones, el Municipio de Santiago de Cali, deberá reintegrar a la Red de Salud del Oriente, debidamente indexados, los valores pagados por concepto de la Estampilla Procultura, en cumplimiento de los actos declarados nulos, de haberse realizado el pago antes de la sentencia que así lo declare».

Invocó como disposiciones violadas los artículos 4, 29 y 48 de la Constitución Política (CP) y, 3 y 38 de la Ley 1437 de 2011 (CPACA); así como la Circular 64 de 2010 de la Superintendencia Nacional de Salud.

Como concepto de la violación, expuso:

Violación de los artículos 4 y 48 de la CP, y de la Circular 064 de 2010 de la Superintendencia Nacional de Salud. Red Salud fue creada con la finalidad de prestar servicios de salud a la población pobre y vulnerable de la municipalidad y en razón a dicha naturaleza sus recursos pertenecen al Sistema General de Seguridad Social en Salud [en adelante, SGSSS].

El artículo 48 de la CP prohíbe destinar los mencionados recursos a fines diferentes a la seguridad social, es decir, no pueden ser objeto de gravámenes o impuestos por las entidades territoriales. La Corte Constitucional en la sentencia SU-480 de 1998 estableció el alcance de dicha prohibición constitucional, como también lo hizo la Superintendencia Nacional de Salud en la Circular 064 del 23 de diciembre de 2010, en la que en relación con los contratos de las entidades prestadoras de servicios de salud señaló que estos «no pueden afectar con gravámenes de las entidades territoriales, los contratos que celebran con los proveedores y profesionales»⁴.

El Consejo de Estado se pronunció en la sentencia del 3 de marzo de 2011⁵, en el sentido que «los prestadores de servicios de salud, perciben ingresos que no tienen como fuente el Sistema de Seguridad Social en Salud, los cuales podrían ser grabados con obligaciones tributarias, pues respecto de ellos no se configura la prohibición del artículo 48 de la Carta Política».

Red Salud no exigió el cobro de la estampilla Procultura, porque estaba obligada a cumplir el mandato constitucional y la orden de la Superintendencia de Salud, de modo que no hubo negligencia y tampoco se le puede endilgar responsabilidad, con lo cual, los actos demandados están viciados de nulidad por pretender 4 años después que se pague el tributo, sin argumentarse y desvirtuarse la aplicación de la norma superior, lo que constituye una actuación arbitraria y con abuso de autoridad, que genera daño patrimonial.

⁴ Índice 59 de Samai - Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. 12_ED_20160027200 (PDF) NroActua 52. Pág. 105.

⁵ Exp. 17459, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



Lo discutido es que los acuerdos municipales que fijan gravámenes no son aplicables a los contratos financiados con los recursos del sistema que celebran las empresas sociales del Estado [en adelante, ESE], pues conforme a las normas constitucionales y legales que regulan el SGSSS, no se configura el hecho impositivo de la estampilla Procultura y tampoco se les considera sujetos pasivos del gravamen. De igual forma no es posible que se le tenga como responsable de una retención que, por razones de cumplimiento normativo de orden superior, no podía efectuar.

Violación de los artículos 29 de la CP y, 3 y 38 del CPACA. La administración desconoció dichas normas al expedir los actos demandados, pues omitió los efectos jurídicos de las sentencias de la Corte Constitucional que han señalado el alcance de la protección de los recursos del SGSSS. Igual ocurre con la Circular 064 de 2010 de la Superintendencia Nacional de Salud que constituye un mandato imperativo tanto para los municipios como para las ESE, prueba que no fue tenida en cuenta.

Al gravarse los contratos que celebran las IPS con sus proveedores y servidores públicos se afectan los recursos del sistema y la gestión de la entidad de salud, toda vez que el contratista los incluye en el costo del bien o servicio, que es lo que constituye su desviación conforme se indica en la citada circular.

El listado de proveedores relacionados en el acto demandado no eran sujetos del gravamen, como tampoco los contratos suscritos con ellos, por estar financiados con los recursos del SGSSS que la empresa administra.

En todo caso, si el municipio los consideraba sujetos pasivos del tributo, el procedimiento de revisión y el cálculo del valor de la estampilla que no le fue retenido a cada uno de los terceros es nulo por violación al derecho de defensa y debido proceso, en cuanto son ellos los obligados al pago, toda vez que el agente retenedor no sufre la obligación impositiva y por ello tenían que ser convocados al trámite administrativo en su condición de «*terceros afectados*», tal como se solicitó en el recurso de reconsideración, pese a lo cual fue negado. Citó al respecto la sentencia de la Corte Constitucional C-1201 de 2003.

OPOSICIÓN

El municipio de Santiago de Cali presentó contestación a la demanda de forma extemporánea⁶.

AUDIENCIA INICIAL

El 27 de febrero de 2019 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 del CPACA⁷. En dicha diligencia no se advirtieron irregularidades procesales, excepciones, nulidades o medidas cautelares que debieran ser declaradas. El litigio se concretó en determinar la legalidad de los actos administrativos demandados, y se decidió sobre las pruebas aportadas y solicitadas por las partes.

⁶ Según constancia del 22 de noviembre de 2016, expedida por la secretaria del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, a la que se hizo referencia en la audiencia inicial. Índice 59 de Samai - Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. 12_ED_20160027200 (PDF) NroActua 52. Págs. 200 y 212.

⁷ Índice 59 de Samai - Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. 12_ED_20160027200 (PDF) NroActua 52. Págs. 211 a 216.



Mediante auto del 23 de abril de 2019 se corrió traslado a las partes y al Ministerio Público para que alegaran de conclusión y emitiera concepto, respectivamente⁸.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca negó las pretensiones de la demanda y se abstuvo de condenar en costas, con fundamento en lo siguiente⁹:

En primer lugar advirtió que pese a que la actora en la demanda no formuló reproche alguno frente a la especial interpretación contenida en los actos demandados, «*solo a título de pedagogía jurídica, pues no puede hacer declaraciones no pedidas por aquella, que, para el período gravable fiscalizado a la actora, es decir, 2010, aún no había sido determinada su calidad de agente retenedora, y aún no se le había endilgado la obligación de presentar declaración por concepto del recaudo de la estampilla PROCULTURA, pues los actos municipales que consagraron tales disposiciones, si bien estaban vigentes para la fecha de fiscalización, no obstante, su aplicación estaba restringida debido a que, su vigencia por lo menos en lo sustancial, empezaba a surtirse de conformidad con lo dispuesto en el artículo 338, inciso 3º de la CP, es decir con observancia del principio de irretroactividad de la ley tributaria, es decir a partir del año 2012*»¹⁰, por lo que se procede al estudio de fondo.

Al respecto, se refirió a que el Consejo de Estado¹¹ ha precisado que una cosa es la destinación específica de los recursos de salud y otra, muy distinta, cuando estos se convierten en fuente de pago de los bienes y servicios requeridos por las ESE para cumplir su objeto. En este tipo de tributos el sujeto pasivo es el particular que interviene en el acto o documento que constituye el hecho generador del tributo, mientras que la ESE actúa como agente retenedor del pago de la estampilla en los actos o documentos suscritos con el proveedor.

Corporación que también indicó que, al relacionarse el hecho generador con el documento mismo, llámese órdenes de pago de contratos principales o adicionales, pedidos de suministros o de servicios, avances o anticipos u órdenes de trabajo y, en consideración a que la estampilla no afecta los recursos destinados a la seguridad social, su imposición, sobre los pagos realizados a los particulares no contraviene lo previsto en el inciso quinto del artículo 48 de la CP, porque una cosa es la destinación específica de los aportes parafiscales y otra muy distinta cuando esos recursos se convierten en fuente de pago de los bienes y servicios requeridos por las ESE.

Anotó que «*aunque la actora no precisó cuáles contratos de los enlistados en los actos administrativos no debían ser objeto de la retención por concepto de la estampilla PROCULTURA, sin embargo, puede deducirse que, conforme con el desarrollo jurisprudencial sobre la materia, no le asiste razón alguna en su reproche de ilegalidad, ya que, aun siendo recursos del sistema general de salud, los sujetos pasivos no son éstos, sino los contratos que hubiera suscrito durante dicho período, no importando la causa, según se advierte del acto de creación, lo que no equivale a que se esté imponiendo un tributo a los recursos que son fuente de pago de los servicios contratados a través de tales actos jurídicos*»¹².

⁸ Índice 59 de Samai - Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. 12_ED_20160027200 (PDF) NroActua 52. Pág. 223.

⁹ Índice 35 de Samai - Tribunal Administrativo del Valle del Cauca.

¹⁰ Pág. 11 de la sentencia.

¹¹ Sentencia del 4 de diciembre de 2019, exp. 24831, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹² Pág. 14 de la sentencia.



No le asiste razón a la demandante en relación con la presunta violación de los derechos a la defensa y al debido proceso de los terceros afectados, al no vincularlos al proceso de fiscalización, por cuanto Red Salud a través de sus funcionarios era la responsable del cumplimiento de la obligación de exigir, cobrar o adherir y anular la estampilla Procultura, cuyo incumplimiento les generaba una responsabilidad disciplinaria.

La administración, en ejercicio de sus facultades de fiscalización aplicó el procedimiento tributario previsto en el Decreto Extraordinario 411.0.20.0139 de 2012, para lo cual, declaró como deudor moroso a la actora, por concepto de los valores no recaudados por el período gravable 2010; procedimiento que, si bien puede derivar reparos de otra índole, ninguno podría hacer referencia a la necesaria intervención de los contratistas dentro del procedimiento de fiscalización, y menos a que la ausencia de su llamado genere la nulidad de los actos que constituyen el título ejecutivo al que se ha hecho referencia. Se reitera que Red Salud era el sujeto responsable de hacer cumplir la obligación del pago de la estampilla Procultura, a pesar de que este recayera en los contratistas.

Finalmente, no condenó en costas a la parte vencida en la medida en que no se encuentra probada su causación y, teniendo en cuenta que se trata de un conflicto jurídico entre dos entidades públicas.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante apeló la sentencia de primera instancia, solicitó que se revoque y, en su lugar, se acceda a las pretensiones de la demanda¹³:

En primer lugar, se refirió a la aplicación prevalente de los principios de derecho correspondientes a *indubio contra fiscum* e *iura novit curia*, sobre el de justicia rogada. Afirmó que el *a quo* previo a analizar los cargos de la demanda aclaró a título de pedagogía que los actos administrativos sujetos al medio de control de nulidad y restablecimiento se encontraban cimentados en una normatividad que solo tuvo aplicación a partir del año 2012, y que como consecuencia de ello no se encontraba vigente para el 2010, es decir, a juicio del tribunal para el período en cuestión Red Salud no ostentaba la calidad de agente retenedor de la estampilla Procultura, pese a lo cual se abstuvo de emitir pronunciamiento al respecto por no corresponder a un cargo específico.

Aludió al principio de justicia rogada y al deber del juez al momento de interpretar las demandas -citó jurisprudencia del Consejo de Estado y de la Corte Constitucional¹⁴- y, precisó que este se puede ver atenuado por los deberes interpretativos del juez y la prevalencia del derecho sustancial cuando resulta necesario indagar el fondo del asunto y las normas aplicables. En el presente caso, es evidente que los actos administrativos demandados fueron expedidos de forma ilegal por falsa motivación,

¹³ Índice 41 de Samai - Tribunal Administrativo del Valle del Cauca.

¹⁴ Consejo de Estado, Sección Segunda, sentencia del 8 de marzo de 2018, exp. 11001032500020130017100 (00415-13), C.P. Sandra Lisset Ibarra Vélez y Sección Quinta, sentencias del 27 de enero de 2000, exp. 10867 y del 20 de enero de 2006, exp. 3836, entre otras. Corte Constitucional C-197 de 1999.



en la medida en que buscaban mediante el trámite de fiscalización conceder efectos normativos no aplicables a un contribuyente o agente retenedor.

Es cierto que en la demanda no se expresó el vacío legal advertido por el *a quo*, pero no se puede obviar que los cargos formulados en esta buscaban derrotar la argumentación de la administración frente a la obligación de retención por ausencia de fundamento normativo, máxime si los recursos gravados tenían como fuente y destinación principal dineros del SGSSS.

Adujo que «cuando en el escrito de la demanda inicial se trae a debate» el certificado de ejecución presupuestal en el que se establecen las fuentes de recursos de la red de salud, «no solo se hace para que, en términos cuantitativos se tenga en cuenta los movimientos de la entidad para esa vigencia, sino que se expone como un hecho relevante al análisis del despacho de conocimiento, para que tenga en cuenta que la mayoría de los recursos que recibe y ejecuta la empresa social del Estado provienen del sistema de seguridad social en salud»¹⁵. También aludió al oficio 2-2013-035269 del 22 de mayo de 2013, expedido por la Oficina Asesora Jurídica de la Superintendencia Nacional de Salud y al Concepto Jurídico del 27 de septiembre de 2013 de la Dirección Jurídica de la Secretaría de Hacienda Municipal, para justificar la razón por la que se abstuvo de retener lo correspondiente a la estampilla Procultura.

Sostuvo que más que incongruencia o ausencia de argumentación en la demanda, lo que surge es un estudio complementario entre la parte actora y la autoridad judicial, plenamente válido, pues no hubo desobediencia al deber de la empresa de justificar los cargos de violación normativa, porque de hecho se plantearon fundamentos jurídicos. En este caso «se generó una interpretación dual de las razones por las que para la vigencia 2010 la entidad [...] no estaba obligada a realizar retención alguna sobre la estampilla Procultura», destacando que ante un examen retrospectivo y por la abundante jurisprudencia es mucho más sencillo para el juzgador concluir que para el 2010 no estaba clara la calidad de agente retenedor de Red Salud.

Solicitó que se aplique el principio *indubio contra fiscum* previsto en el artículo 745 del ET, en virtud del cual las dudas provenientes de vacíos probatorios se resuelven a favor del contribuyente, toda vez que, a pesar de la presunción de legalidad de los actos, tal precepto no debe reñir con los derechos del administrado. Para el efecto, citó un pronunciamiento de esta corporación¹⁶.

Por otra parte, expuso que el *a quo* se equivoca cuando descarta el cargo relacionado con que los contratos financiados con recursos provenientes del SGSSS no pueden ser objeto de gravamen. Afirmó que existen pronunciamientos locales que han estudiado los casos puntuales de las estampillas, atendiendo las normas sustanciales y procesales, así como el tratamiento que el Concejo de Santiago de Cali ha impartido con el propósito que se realice la retención tributaria sobre aquello que es obligatorio. Esto, con el fin de desvirtuar el segundo párrafo de la página 14 de las consideraciones de la sentencia que se refiere a un desarrollo jurisprudencial que no fue citado -aparte transcrito en esta providencia en el acápite pertinente-.

¹⁵ Pág. 3 del recurso de apelación.

¹⁶ Sentencia del 18 de mayo de 2006, exp. 14439, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.



Citó sentencias de los juzgados administrativos de Cali y del Tribunal Administrativo del Valle¹⁷ e indicó que *«las providencias señaladas conocen la posibilidad de confundir al sujeto pasivo del tributo con la del agente retenedor, y para efectos de fallar en ambos casos, asimilan a la RED DE SALUD DEL ORIENTE ESE como al sujeto obligado de cumplir con el deber formal de recaudo y sustancial de declarar y pagar el tributo»*, pronunciamientos que además de recientes, son plenamente aplicables al caso.

Si para la segunda instancia la anterior jurisprudencia no es suficiente, porque a su juicio sigue sin aclararse los contratos sobre los cuales la empresa buscó eximirse de la retención tributaria, pone de presente que la labor de fiscalización de identificar qué era objeto o no de retención debió ser adelantada por la administración, por cuanto era su deber formular los actos jurídicos que han dado lugar a la inexactitud u omisión del recaudo tributario.

En cuanto a la vulneración al debido proceso de los terceros afectados al no vinculárseles al procedimiento administrativo de fiscalización y, ahora, en sede judicial, mencionó que el hecho que a Red Salud no se le considere como sujeto pasivo de la estampilla Procultura, en tanto se tiene como agente retenedor, le impone unas obligaciones mucho más rigurosas a las del contribuyente, toda vez que el Estado le exige a quien ostente esa calidad convertirse casi en autoridad tributaria de manera temporal. Por lo que, en el caso concreto, cuando se generó el procedimiento de fiscalización no podía la administración simplemente determinar que: i) Red Salud estaba desatendiendo la norma, pese a que para la vigencia de 2010 no estaba claro en qué calidad iba a actuar y ii) que el responsable de tal actuación era su gerente, cuando ni siquiera se le incluyó dentro del proceso de fiscalización. Reprochó que la decisión de este cargo carece de fundamento jurídico.

Explicó cómo se encuentra reglado en la actualidad la tributación y retención de la estampilla Procultura, con el fin de sustentar que tuvo que generarse todo un desarrollo normativo para que se entendiera por parte de la administración y contribuyentes, cuándo se estaba ante un escenario de obligatorio cumplimiento.

TRÁMITE PROCESAL EN SEGUNDA INSTANCIA

El **municipio demandado** se pronunció sobre el recurso de apelación¹⁸ y afirmó que el tribunal valoró todo el procedimiento tributario surtido por el Departamento Administrativo de Hacienda Distrital, además analizó el material probatorio allegado al proceso, lo que dio lugar a que se concluyera que la parte actora estaba obligada a retener el gravamen territorial por concepto de la estampilla Procultura.

El **Ministerio Público**¹⁹ solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia, porque: (i) para el año 2010 Red Salud no ostentaba la calidad de agente retenedor de la estampilla Procultura, pues fue hasta el año 2012 que obtuvo esa condición y (ii) estaba exceptuada de la tasa por ser recursos de la salud, de ahí que, al no existir materia imponible la obligación tributaria no surge; por lo tanto, la retención en la fuente no procede, así los contratistas sean los beneficiarios.

¹⁷ Sentencias: No. 142 del Juzgado 21 Administrativo Oral del Circuito de Cali, radicado 76001333302120210022300, y del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, radicado 76001333300220170005801.

¹⁸ Índice 13 de Samai.

¹⁹ Índice 15 de Samai.



La **demandante** reiteró los argumentos de la demanda y la apelación²⁰.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales el municipio de Santiago de Cali declaró deudor moroso a Red de Salud Oriente Empresa Social del Estado, por concepto de estampilla Procultura año 2010 y por la suma de \$101.617.328, más la tasa de interés mensual establecida en el artículo 635 del ET.

En los términos del recurso de apelación se debe establecer: i) si en el caso concreto, los principios *indubio contra fiscum* e *iura novit curia* se deben aplicar en forma prevalente al de justicia rogada; ii) si los contratos financiados con recursos provenientes del SGSSS no pueden ser objeto de algún gravamen y iii) si se vulneró el debido proceso ante la falta de vinculación de los terceros al procedimiento administrativo de fiscalización y en sede judicial.

1. Aplicación de los principios *indubio contra fiscum* e *iura novit curia*

La parte demandante alega que el *a quo* previo a referirse sobre los cargos de la demanda advirtió a modo de ejercicio pedagógico que los actos demandados se fundamentaron en una norma que entró a regir en el año 2012, por lo que no se encontraba vigente para la época de los hechos -2010-, pese a lo cual se abstuvo de tenerlo en cuenta para resolver el asunto en aplicación del principio de justicia rogada, el que a su juicio debe ceder ante los principios *indubio contra fiscum* e *iura novit curia*.

Para resolver, se observa que en los procesos ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo rige el principio de justicia rogada, el cual tiene su fundamento en la presunción de legalidad de los actos administrativos y en el derecho de defensa o de contradicción, lo que impone al demandante la carga de exponer en la demanda los argumentos en los que sustenta la pretensión de nulidad de los actos acusados. Por excepción, con fundamento en el principio de supremacía constitucional²¹ este límite a la competencia del juez administrativo no opera cuando exista una flagrante vulneración de un derecho fundamental o la contradicción de una norma constitucional²².

La Corte Constitucional ha precisado que la justicia rogada «se aplica cuando un ciudadano solicita la nulidad de un acto administrativo y no cuando el objeto de la demanda es la declaratoria de responsabilidad del Estado o salvaguardar derechos colectivos o fundamentales en las acciones constitucionales, pues en ellas el juez contencioso debe aplicar el principio *iura novit curia*, que significa el juez conoce el derecho. Con este principio “el juzgador posee la facultad e inclusive el deber de aplicar las disposiciones jurídicas pertinentes en una causa, aun cuando las partes no las invoquen expresamente”»²³.

²⁰ Índice 12 de Samai.

²¹ Artículo 4 de la CP. «La Constitución es norma de normas. En todo caso de incompatibilidad entre la Constitución y la ley u otra norma jurídica, se aplicarán las disposiciones constitucionales. Es deber de los nacionales y de los extranjeros en Colombia acatar la Constitución y las leyes, y respetar y obedecer a las autoridades».

²² Sentencia del 29 de agosto de 2019, exp. 22281, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

²³ Sentencia T-553/12.



Para la Corte, «el concepto de justicia rogada pasó de estar restringida a los cargos de violación presentados en la demanda por el accionante, a la relación jurídica procesal trabada entre las partes procesales, así como al material probatorio y los argumentos que se formularon en el proceso que se encuentra en el expediente. Igualmente, la rogatividad de la jurisdicción contenciosa se flexibiliza cuando: i) se vulneren los derechos fundamentales de aplicación inmediata del demandante; o ii) el juez evidencia la incompatibilidad de una norma que deba aplicar con la Constitución. En estos eventos en los que el juez contencioso tiene la competencia para declarar la nulidad de un acto administrativo por motivos diferentes a los planteados por el accionante aplicando directamente la Constitución»²⁴.

En el presente caso se observa que el cargo se circunscribe a que para el año 2010 Red Salud no ostentaba la calidad de agente retenedor de la estampilla Procultura, circunstancia que fue advertida por el juez de primera instancia en la sentencia apelada; sin embargo, no fue tenida en cuenta para decidir el fondo del asunto por no ser un argumento de la demanda.

Para resolver, lo primero que advierte la Sala es que tal como consta en el acto demandado, la decisión cuestionada se fundamentó «[e]n virtud de la transición de la norma por la expedición del Acuerdo 0321 de diciembre de 2011 y el Decreto Extraordinario No. 411.0.20.0139 de febrero 28 de 2012, se hace necesario aplicar lo dispuesto en el artículo 40 de la Ley 153 de 1887 que dice “los términos que hubieren empezado a correr y las actuaciones y diligencias que ya estuvieren iniciadas se regirán por la Ley vigente al tiempo de su iniciación”. Por lo tanto, el acuerdo aplicable en la fecha de ocurrencia de los hechos generadores de la Estampilla Pro Cultura, objeto del presente acto administrativo es el Acuerdo 029 de 1998, modificado por el Acuerdo 155 de 2005 y el Acuerdo 233 de 2007 y que corresponde al Decreto Extraordinario 411.0.20.0139 de febrero 28 de 2012» [se destaca], argumento reiterado en la resolución que decidió el recurso de reconsideración, pese a lo cual en la demanda no se propuso reparo al respecto, pues esta se concretó en que en virtud del artículo 48 de la CP los recursos de las instituciones de la seguridad social no se podían destinar para fines diferentes a ella y, a la falta de vinculación de los terceros en el trámite administrativo.

Fue en la sentencia de primera instancia que el *a quo* expuso que «solo a título de pedagogía jurídica, pues no puede hacer declaraciones no pedidas por aquella, que, para el período gravable fiscalizado a la actora, es decir, 2010, aún no había sido determinada su calidad de agente retenedora, y aún no se le había endilgado la obligación de presentar declaración por concepto del recaudo de la estampilla PROCULTURA, pues los actos municipales que consagraron tales disposiciones, si bien estaban vigentes para la fecha de fiscalización, no obstante, su aplicación estaba restringida debido a que, su vigencia por lo menos en lo sustancial, empezaba a surtirse de conformidad con lo dispuesto en el artículo 338, inciso 3º de la CP, es decir con observancia del principio de irretroactividad de la ley tributaria, es decir a partir del año 2012», afirmación a la que le antecedió el acápite denominado marco jurídico de la estampilla Procultura, en el que se aludió a los artículos 300, 313 y 338 de la CP, 39 de la Ley 397 de 1997, 3, 5, 6 y 7 del Acuerdo 29 de 1998, 2 [lit. g] del Acuerdo 155 de 2005, 38-5 de la Ley 666 de 2001, 207, 208, 209 y 247 del Acuerdo 0321 de 2011 y, 36 [lit. e], 53, 81, 84 y 88 del Decreto Extraordinario 411.0.20.0139 del 28 de febrero de 2012, sin que se haya ocupado del análisis de las normas aplicables a las que se hizo alusión en los considerandos de la Resolución nro. 4131.1.12.6-5137 del 18 de marzo de 2014, mediante la cual se le declaró deudor moroso por concepto de estampilla Procultura año 2010 -acto demandado-, menos aún examinado el fundamento de la decisión de la administración frente a la «transición de la norma», pues como se evidenció, no se propuso reparo de ilegalidad en torno a ese aspecto, de ahí que para la Sala no sea

²⁴ *Ibidem*. Esto fue reiterado en la sentencia del Consejo de Estado, Sección Primera, del 9 de mayo de 2024, Radicación No. 05001-2331-000-2012-00699-03, C.P. Germán Eduardo Osorio Cifuentes.



de recibo el planteamiento de la apelante, en el sentido que «se generó una interpretación dual de las razones por las que para la vigencia 2010 la entidad [...] no estaba obligada a realizar retención alguna sobre la estampilla Procultura». Por lo mismo, se descarta el argumento de un estudio complementario entre la parte actora y la autoridad judicial como se propone en la apelación.

Nótese que, comoquiera que en este asunto se juzga la legalidad de un acto administrativo de carácter particular, y se pretende el restablecimiento del derecho presuntamente conculcado, es preciso que se tenga en cuenta que la actuación ante el juez contencioso administrativo se rige, por regla general, por el principio de justicia rogada, en virtud del cual se le impone una carga procesal a la parte actora, para el caso, la prevista en el artículo 162 del CPACA, esto es, que cuando se pretenda la impugnación de un acto administrativo deberá indicarse las normas violadas y explicarse el concepto de su violación.

Ante la omisión de la actora en el cumplimiento de esa obligación procesal, el juez de conocimiento no puede suplir tal falencia proponiendo reproches de ilegalidad contra el acto administrativo censurado, pues dicha actuación además de desconocer el aludido principio, vulnera los derechos constitucionales fundamentales al debido proceso y derecho de defensa y contradicción de la parte demandada.

Obsérvese que, tal como lo expuso la Corte Constitucional en la sentencia C-197/1999²⁵ «[s]i el acto administrativo, como expresión de voluntad de la administración que produce efectos jurídicos se presume legal y es ejecutivo y ejecutorio, le corresponde a quien alega su carencia de legitimidad, motivada por la incompetencia del órgano que lo expidió, la existencia de un vicio de forma, la falsa motivación, la desviación de poder, la violación de la regla de derecho o el desconocimiento del derecho de audiencia y de defensa, la carga procesal de cumplir con las exigencias que prevé la norma acusada», todo porque, «[c]arece de toda racionalidad que presumiéndose la legalidad del acto tenga el juez administrativo que buscar oficiosamente las posibles causas de nulidad de los actos administrativos [...]. Por lo tanto, no resulta irrazonable, desproporcionado ni innecesario que el legislador haya impuesto al demandante la mencionada obligación, la cual contribuye además a la racional, eficiente y eficaz administración de justicia, si se tiene en cuenta que el contorno de la decisión del juez administrativo aparece enmarcado dentro de la delimitación de la problemática jurídica a considerar en la sentencia, mediante la determinación de las normas violadas y el concepto de la violación».

Además, en la sentencia SU-061 de 2018²⁶, acogiendo la jurisprudencia del Consejo de Estado, la Corte Constitucional señaló que esta jurisdicción «funciona bajo el principio de justicia rogada. Ello significa que, por regla general, el operador jurídico no puede actuar de manera oficiosa, sino que su actividad se desarrolla respecto de los cargos que los ciudadanos plantean en ejercicio de las acciones constitucionales y legales que han sido previstas por el Legislador. En otras palabras, le compete al administrado iniciar, impulsar y tramitar las actuaciones judiciales que le permitan defender sus pretensiones²⁷».

De ahí que, para esa corporación, tal como se expuso en la sentencia en cita, el principio de justicia rogada tenga dos implicaciones significativas. La primera, «la

²⁵ M.P. Antonio Barrera Carbonell, por medio de la cual se declaró exequible el aparte demandado del numeral 4 del artículo 137 del Código Contencioso Administrativo, bajo la condición de que cuando el juez administrativo advierta la violación de un derecho fundamental constitucional de aplicación inmediata, deberá proceder a su protección, aun cuando el actor en la demanda no hubiere cumplido con el requisito de señalar las normas violadas y el concepto de violación. Igualmente, cuando dicho juez advierte incompatibilidad entre la Constitución y una norma jurídica tiene la obligación de aplicar el art. 4 de la Constitución.

²⁶ Sentencia de 7 de junio de 2018, M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

²⁷ Cita de cita: Cfr., Consejo de Estado, Sala Plena, Sentencia de 23 de julio de 1996; Sección Quinta, Sentencia del 20 de enero de 2006.



imposibilidad de iniciar de oficio un trámite judicial, pues se entiende que la persona interesada en reclamarle a la Administración la ocurrencia de un daño antijurídico, tiene la carga procesal de presentar la demanda, exponiendo con suficiencia las razones que le sirven de fundamento a sus pretensiones. Por consiguiente, el A quo no puede, al momento de tramitar y decidir de fondo el asunto, rebasar el marco de la relación jurídico procesal trabada por las partes» y, la segunda «involucra, la imposibilidad del fallador para iniciar de oficio el trámite de apelación, ya que son los sujetos procesales involucrados en la causa los que tienen el deber de sustentar los motivos de su inconformidad. Así visto, la competencia del juez de alzada se restringe a los cargos que fueron formulados por las partes a través del recurso de apelación²⁸».

No obstante lo anterior y en palabras de la propia Corte, en ese mismo pronunciamiento se indicó que *«sin que implique el desconocimiento del carácter rogado de la jurisdicción administrativa, ni el relevo de cargas procesales previstas por la ley a las partes, tanto la jurisprudencia de la Corte Constitucional, como del Consejo de Estado, han indicado que existen circunstancias excepcionales donde la aplicación rigurosa de las reglas que desarrollan el principio de justicia rogada produce una evidente incompatibilidad entre la decisión judicial y el ordenamiento jurídico. En otras palabras, el principio de justicia rogada no puede significar un límite a la labor interpretativa del juez, cuando su aplicación al caso concreto restringe, de forma evidente y desproporcionada, la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución (art. 2), la prevalencia del derecho sustancial sobre lo meramente adjetivo (art. 228) y el acceso a la administración de justicia (art. 229), según ha reiterado esta Corporación».*

Es cierto como se pone de presente en la apelación que el juez tiene el deber de interpretar la demanda, lo que no se puede confundir con asumir la carga argumentativa y probatoria que le asiste a la parte actora en esta clase de procesos; en los que se pretende la nulidad de un acto administrativo que se presume legal, y como consecuencia de ello obtener el restablecimiento de su derecho; por lo mismo, no es de recibo que bajo el principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal deba indagar por la norma aplicable al caso o analizar de oficio las causales de nulidad en las que pueda haber incurrido la administración al expedir el acto, porque tal proceder, puede derivar en la vulneración de derechos fundamentales de la contraparte.

Ahora, si bien a juicio de la apelante, en este asunto es evidente que los actos administrativos demandados fueron expedidos de forma ilegal por falsa motivación, se advierte que ese vicio no fue propuesto en la demanda, pues solo en el recurso de apelación y en consideración a lo advertido por el tribunal se refutó la argumentación de la administración frente a la obligación de retención por ausencia de fundamento normativo.

Para la Sala, contrario a lo afirmado por la parte apelante, la presunta falsa motivación como causal de nulidad del acto, no es evidente, porque para arribar a tal conclusión es necesario que se pruebe, como lo ha expuesto esta sección: (a) error de hecho: (i) porque los hechos que la administración tuvo en cuenta como motivos determinantes de la decisión no estuvieron debidamente probados dentro de la actuación administrativa o (ii) porque esta omitió tener en cuenta hechos que sí estaban demostrados y que si hubiesen sido considerados habrían conducido a una decisión sustancialmente diferente²⁹ o (b) error de derecho ante el desconocimiento de los supuestos jurídicos que debían fundamentar la decisión, ya sea, (i) por inexistencia de la norma invocada por la autoridad administrativa, (ii) por ausencia de

²⁸ Cita de cita: Cfr., Corte Constitucional, Sentencias T-553 de 2012 y T-398 de 2017.

²⁹ Sentencia del 23 de junio de 2011, exp. 16090, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, reiterada en la sentencia del 4 de noviembre de 2015, exp. 21151, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



relación entre la norma invocada por la entidad y los hechos objeto de su decisión o (iii) por errónea interpretación³⁰, lo que, para el caso, supondría el examen de las normas citadas en los actos administrativos demandados y la transición normativa a la que se aludió en los mismos, análisis que no fue abordado por el *a quo*, en atención al principio de justicia rogada, sin que se advierta motivo para flexibilizarlo, como lo solicita la apelante.

En cuanto a los documentos relacionados en la apelación -certificado de ejecución presupuestal, oficio 2-2013-035269 del 22 de mayo de 2013, expedido por la Oficina Asesora Jurídica de la Superintendencia Nacional de Salud y Concepto Jurídico del 27 de septiembre de 2013 de la Dirección Jurídica de la Secretaría de Hacienda Municipal- con estos se pretende justificar la razón por la que no se efectuó la retención por concepto de estampilla Procultura y, la naturaleza y origen de los recursos que maneja la actora, mas no desvirtúan el argumento del tribunal en cuanto a que respecto de la fuente de pago de los bienes y servicios requeridos por la ESE, es preciso distinguir que una cosa es la destinación específica de los recursos de salud y otra, muy distinta, cuando tales recursos se convierten en fuente de pago de los bienes y servicios requeridos por las ESE para cumplir su objeto. De ahí que, a juicio del *a quo*, en este tipo de tributos el sujeto pasivo es el particular que interviene en el acto o documento que constituye el hecho generador del tributo, mientras que la ESE actúa como agente retenedor del pago de la estampilla en los actos o documentos suscritos con el proveedor.

Respecto a la aplicación del principio *in dubio contra fiscum*, previsto en el artículo 745 del ET, según el cual los vacíos probatorios deben resolverse a favor del contribuyente, siempre y cuando no se encuentre obligado a probar determinados hechos, la Sala no encuentra posible su aplicación en el *sub examine*, pues más que vacíos probatorios, lo que se evidencia frente a este cargo analizado, es que la parte actora en la etapa procesal pertinente no asumió la carga argumentativa que le correspondía, pretendiendo acogerse a una afirmación del tribunal, que como se evidenció con anterioridad, no tuvo en consideración la situación particular puesta de presente en los actos demandados, frente a la transición de las normas tenidas en cuenta por la administración para expedir el acto enjuiciado, descartándose por tanto, la afirmación de la apelante frente al presunto vacío legal advertido por el *a quo*.

En conclusión, no le asiste razón a la parte actora al solicitar que los principios *indubio contra fiscum* e *iura novit curia* se apliquen en forma prevalente al de justicia rogada, pues como se evidenció y en consideración de la naturaleza del proceso, la actora incumplió con la carga procesal que le asistía al pretender la nulidad de un acto administrativo que se presume legal, a fin de obtener el consecuente restablecimiento del derecho, razón por la cual no prospera el cargo de apelación.

2. Contratos financiados con recursos provenientes del SGSSS

El apelante sostiene que el tribunal al decidir este cargo aludió a un desarrollo jurisprudencial sin indicar a cuál se refería y, está en desacuerdo con que se haya afirmado que, aun siendo recursos del sistema general de salud, los sujetos pasivos no son éstos. Aludió a sentencias proferidas por juzgados y tribunales que le darían la razón. Frente a la falta de claridad de los contratos, afirmó que la labor de

³⁰ Sentencia del 29 de julio de 2021, exp. 25346, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello que reiteró la sentencia del 12 de abril de 2018, de la Sección Quinta en descongestión de la Sección Primera, exp. 0500123-31-000-2007-03305-01, C.P. Carlos Enrique Moreno Rubio. Reiterada en la sentencia del 7 de octubre de 2021, exp. 23797, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



fiscalización de identificar qué era objeto o no de retención, debió ser adelantada por la administración, por cuanto era su deber formular los actos jurídicos que han dado lugar a la inexactitud u omisión del recaudo tributario.

En primer lugar, la Sala pone de presente que las sentencias indicadas en el recurso de apelación corresponden a aquellas proferidas por el Juzgado 21 Administrativo Oral de Cali en primera instancia y la otra por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca en segunda instancia, a las que no está sujeta esta corporación en su calidad de órgano de cierre³¹.

En cuanto a los contratos, se observa que en la sentencia apelada el *a quo* al referirse al cargo que «los recursos provenientes del sistema general de servicios en salud no pueden ser objeto de ningún gravamen, y menos los contratistas cuyos contratos son financiados por tales recursos», concluyó que «aunque la actora no precisó cuáles contratos de los enlistados en los actos administrativos no debían ser objeto de la retención por concepto de la estampilla PROCULTURA, sin embargo, puede deducirse que, conforme con el desarrollo jurisprudencial sobre la materia, no le asiste razón alguna en su reproche de ilegalidad, ya que, aun siendo recursos del sistema general de salud, los sujetos pasivos no son éstos, sino los contratos que hubiera suscrito durante dicho período, no importando la causa, según se advierte del acto de creación, lo que no equivale a que se esté imponiendo un tributo a los recursos que son fuente de pago de los servicios contratados a través de tales actos jurídicos».

Se advierte que en el proceso de fiscalización constan las siguientes pruebas:

- Auto de Verificación o Cruce nro. 4131.1.12.10-003 del 28 de febrero de 2013, por medio del cual se ordenó verificar la deducción y pago correspondiente a la estampilla Procultura respecto de los hechos imponible adelantados por Red de Salud Oriente Empresa Social del Estado³².
- Acta de visita realizada el 9 de octubre de 2013, en la que se allegaron los contratos convenios y acuerdos superiores a \$100.000,000, suscritos entre entidades del orden municipal y particulares³³.
- Requerimiento nro. 4131.1.12.10-09 del 31 de diciembre de 2013, mediante el cual la administración propuso verificar las deducciones y pagos efectuados por Red Salud por concepto de estampilla Procultura año 2010³⁴.
- Resolución nro. 4131.1.12.6-5137 del 18 de marzo de 2014 que declaró en mora a Red de Salud por concepto de Estampilla Procultura, en cuantía de \$101.617.328, generado por la omisión en el pago de la estampilla a los contratos y/o órdenes de compra suscritos en el 2010. Decisión confirmada en reconsideración con la Resolución nro. 4131.1.21-1523 del 16 de abril de 2015³⁵.

³¹ En este sentido cfr. la sentencia del 7 de mayo de 2020, exp. 24493, C.P. Milton Chaves García, reiterada en las sentencias del 29 de junio de 2023, exp. 27155, C.P. Miryam Stella Gutiérrez Argüello, del 19 de julio de 2023, exp. 26442, y del 23 de mayo de 2024, exp. 27763, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

³² Índice 59 de Samai - Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. 12_ED_20160027200 (PDF) NroActua 52. Pág. 279.

³³ Índice 59 de Samai - Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. 12_ED_20160027200 (PDF) NroActua 52. Págs. 280 a 281 y 310 a 380.

³⁴ Índice 59 de Samai - Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. 12_ED_20160027200 (PDF) NroActua 52. Págs. 316 a 318.

³⁵ Índice 59 de Samai - Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. 12_ED_20160027200 (PDF) NroActua 52. Págs. 56 a 65.



Conforme a lo anterior, está probado que en el trámite ante la administración se allegaron los contratos y órdenes de compra que sirvieron de sustento para la expedición de los actos demandados, por lo que si la parte actora consideraba que respecto de estos no se podía imponer carga tributaria por ser recursos de la seguridad social, no bastaba con la sola afirmación en tal sentido, pues como lo ha indicado la Sala, «las instituciones que integran el sistema de seguridad social no solo obtienen recursos provenientes de dicho sistema, sino que también cuentan con medios económicos propios, que son ajenos a los que tienen destinación específica, y que no todas sus contrataciones con terceros tienen por destino cubrir prestaciones del sistema de seguridad social en salud. De ahí que recaiga sobre el demandante la carga de la prueba sobre la afectación de los recursos de seguridad social»³⁶.

Por lo expuesto, a la actora le correspondía demostrar que los contratos tenidos en cuenta para constituir la mora por la omisión en el pago de la estampilla a los contratos y/o órdenes de compra suscritos en el 2010 tenían por objeto recursos de la seguridad social en salud, lo que a su juicio acarrearía su nulidad. Esa carga probatoria no es posible trasladarla a la administración, como se propone en la apelación, pues en esta no recaía la obligación de probar la legalidad del acto, razón por la cual no prospera este cargo de apelación.

3. Vulneración del debido proceso. Falta de vinculación de los terceros

El apelante expuso que los terceros, que son los sujetos pasivos del tributo no fueron vinculados al proceso administrativo ni judicial. Agregó que cuando se generó el procedimiento de fiscalización no podía la administración simplemente determinar que: i) Red Salud estaba desatendiendo la norma, pese a que para la vigencia de 2010 no estaba claro en qué calidad iba a actuar y ii) que el responsable de tal actuación era su gerente, cuando ni siquiera se le incluyó dentro del proceso de fiscalización. Reprochó que la decisión de este cargo carece de fundamento jurídico.

Además, explicó cómo se encuentra reglada en la actualidad la tributación y retención de la estampilla Procultura, con el fin de sustentar que tuvo que generarse todo un desarrollo normativo para que se entendiera por parte de la administración y contribuyentes, cuándo se estaba ante un escenario de obligatorio cumplimiento.

Al respecto, la Sala precisa que conforme al artículo 137 del CPACA, hay lugar a decretar la nulidad de un acto administrativo cuando este haya sido expedido con infracción de las normas en que debería fundarse, o sin competencia, o en forma irregular, o con desconocimiento del derecho de audiencia y defensa, o mediante falsa motivación, o con desviación de las atribuciones propias de quien los profirió. Si bien, en este caso se alega la presunta vulneración del derecho al debido proceso de unos terceros que, por demás, no fueron vinculados al trámite administrativo y judicial, ese argumento no constituye un cargo de nulidad contra los actos enjuiciados, pues el vicio que se les endilga no se predica frente a la parte actora.

En cuanto al argumento, según el cual, tuvo que generarse todo un desarrollo normativo para que se entendiera por parte de la administración y contribuyentes, cuándo se estaba ante un escenario de obligatorio cumplimiento, basta con afirmar que con este no se desvirtúa la presunción de legalidad del acto, pues se trata de una apreciación que la actora tiene frente al tributo.

³⁶ Sentencia del 25 de agosto de 2022, exp. 26328, C.P. Miryam Stella Gutiérrez Argüello.



En conclusión, como los planteamientos del recurso de apelación no están llamados a prosperar, por lo analizado en esta providencia, se impone confirmar la sentencia proferida por el *a quo*.

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 (num. 8) del Código General del Proceso, no se condenará en costas -agencias en derecho y gastos del proceso- en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas.

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

FALLA:

1. **CONFIRMAR** la sentencia del 4 de mayo de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca.
2. Sin condena en costas.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salva el voto

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

La integridad de este documento electrónico puede comprobarse en la opción «validador de documentos» dispuesta en <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>