**DAÑO - Demostración de su existencia como primer elemento del juicio de responsabilidad patrimonial.**

En relación con la responsabilidad del Estado, la Carta Política de 1991 estableció la cláusula general de la responsabilidad patrimonial del Estado que tiene como fundamento la existencia de un daño antijurídico y la imputación del mismo a la administración pública, tanto por su acción como por su omisión, ya sea atendiendo a los criterios de falla en el servicio, daño especial, riesgo excepcional o cualquier otro. En síntesis, la responsabilidad patrimonial del Estado se configura con la demostración del daño antijurídico y de su imputación a la administración. La existencia del daño consiste en el menoscabo del interés jurídico tutelado, y la antijuridicidad de mismo significa que no debe ser soportado por el administrado, toda vez que, es contrario a la Carta Política o a una norma legal, o, porque es irrazonable independientemente de la licitud o ilicitud de la conducta desplegada por la administración. A fin de iniciar el estudio de la posible responsabilidad de la entidad accionada, la Sala procederá a determinar, en primer lugar, la existencia del daño alegado por la demandante, como elemento principal del juicio de responsabilidad, toda vez que, como lo manifestó el maestro Fernando Hinestrosa: “el daño es la razón de ser de la responsabilidad, y por ello, es básica la reflexión que en su determinación en sí, precisando sus distintos aspectos y su cuantía, ha de ocupar el primer lugar, en términos lógicos y cronológicos en la labor de las partes y el juez.” . Conforme a lo anterior, es claro que, si no se llegare a observar la presencia de un daño, el juicio de responsabilidad no encontraría fundamento alguno, ni procedería continuar con los demás elementos de la responsabilidad; en efecto, “si no hubo daño, o no se puede determinar o no se le pudo evaluar, hasta allí habrá de llegarse; todo esfuerzo adicional, relativo a la autoría y a la calificación moral de la conducta del autor resultaría necio e inútil.” . En ese sentido, el concepto de daño está directamente ligado con la concepción de un interés jurídicamente tutelado; este se causa cuando se afecta un bien patrimonial, material o inmaterial, que representa un interés jurídico tutelado, es decir, que la misma normatividad lo contempla como una garantía inquebrantable. Así, quien pretenda demostrar la existencia y reparación de un daño ocasionado debe demostrar que este se produjo sobre una situación jurídicamente protegida o que dicha reparación se ampara en un título legítimo.

**NORMAS CREADORAS DE TRIBUTOS – Efectos de las decisiones judiciales que declaran su nulidad. Evolución jurisprudencial.**

Al respecto, la Sala de Decisión debe señalar que en torno a los efectos de las decisiones judiciales que anulan las normas creadoras de tributos se han suscitado diversos debates, los cuales incluso generaron posturas contrarias en el Consejo de Estado. Por ejemplo, en sentencia de 23 de marzo de 2017, se sentó el criterio de que los efectos de los fallos que declaran la nulidad de actos administrativos de carácter general son *ex tunc*debido a la ausencia de regulación legal al respecto. Posteriormente, la Sección Cuarta del Consejo de Estado acudió a la figura de las situaciones jurídicas consolidadas para analizar el efecto retroactivo de la nulidad de los actos de carácter general, y para ello, precisó: (…). Con pronunciamiento de la misma fecha, aquella Sección del Consejo de Estado estableció el momento en que las situaciones quedan consolidadas, así: (…) Así pues, en materia tributaria la situación jurídica particular se consolida luego de que venza la oportunidad para solicitar la devolución del pago, es decir, pasados 5 años desde la fecha en que se pagó el tributo. En consecuencia, se pueden dar dos escenarios válidos; el primero, conforme lo prevé el Consejo de Estado, si la antijuridicidad del daño depende de los efectos de la sentencia que declara la nulidad del acto general que impone el tributo y estos no cobijan situaciones consolidadas, fuerza concluir que frente a las mismas el daño es jurídico y, por lo tanto, debe ser soportado por el ciudadano, en razón a que existe un título jurídico que lo justifica y legitima, que es la salvaguarda de la seguridad jurídica y la estabilidad de las finanzas del Estado. El segundo, surge cuando al momento de declararse la nulidad del acto general de contenido tributario no se ha consolidado la situación jurídica, es necesario que el contribuyente agote primero la solicitud de devolución del pago del tributo declarado ilegal ante la administración tributaria y solo ante una eventual negación se podrá hablar de la posible ocurrencia de un daño antijurídico cuya reparación se puede intentar a través del medio de control de reparación directa. Sobre este último tópico, en sentencia de unificación del Consejo de Estado de 13 de marzo de 2018 planteó lo siguiente: (…).

**DAÑO - Características esenciales.**

Pues en este punto vale recabar en las características esenciales del daño antijurídico, que según la jurisprudencia de la Sección Tercera del Consejo de Estado debe comprender lo siguiente: “… que sea cierto, presente o futuro, determinado o determinable, anormal y que se trate de una situación jurídicamente protegida”*.* De esa manera y conforme la jurisprudencia citada, la sola anulación del acto administrativo que reguló o instituyó un tributo no conlleva *per se* la configuración de un daño antijurídico cuando no hay situaciones consolidadas o cuando la decisión judicial no contempla efectos *ex tunc*, sino que requiere que exista manifestación expresa de la administración que niegue el reintegro de lo pagado por concepto de dicha contribución para tener certeza de la causación del daño. n igual sentido, este Tribunal Administrativo luego de realizar un vasto análisis de varias sentencias dictadas en torno al asunto discutido, concluyó lo siguiente: “…para que se configure un daño cierto y personal en el caso de los tributos declarados ilegales, debe primero provocarse un pronunciamiento de la Administración respecto de la devolución de los pagos efectuados mientras el tributo se presumía legal y era exigible, de modo que aun cuando la reparación directa formalmente sea procedente en estos asuntos o en igual sentido la reparación de perjuicios causados a un grupo, sustancialmente estará condenada al fracaso si el contribuyente no acude al mecanismo administrativo oportunamente.*”.*

**NORMAS CREADORAS DE TRIBUTOS – Parámetros que se han de tener en cuenta en cuanto a los efectos de las decisiones judiciales que declaran su nulidad.**

Y adicionalmente, en la providencia referida se definieron los siguientes parámetros para estudiar los casos en que se retire del ordenamiento jurídico por vía judicial actos de carácter general dictados en materia tributaria, según las diferentes hipótesis que se puedan dar, así: (…). A manera ilustrativa se puede extraer de la providencia referida lo siguiente:

|  |
| --- |
|  **TRIBUTOS DECLARADOS ILEGALES-Por vía judicial-** **Análisis de la Antijuricidad del daño** (se encuentra ligado con los efectos de la decisión judicial), que se encuentran identificados, así: |
| 1. Si los efectos de la decisión anulatoria no afectan o abarcan situaciones consolidadas, se trataría de un daño jurídico, que el afectado está obligado a soportar.  | 2. Situaciones no consolidadas puede predicarse antijuridicidad siempre que se acredite la lesión. Sin embargo, se requiere analizar, lo siguiente:  |
|  | Ante la existencia del instrumento administrativo para la devolución del pago de lo no debido, que se puede activar para pedir el reintegro de sumas desembolsadas en virtud de tributos que se presumían legales, que luego son expulsados del ordenamiento por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, pueden suceder 2 escenarios:  |
| 1. La situación no se ha consolidado (se consolida 5 años después del pago del tributo), y el contribuyente no acude primero a la reclamación administrativa de devolución antes de promover demanda de reparación directa o la reparación de perjuicios, el daño alegado carece de certeza en razón a que la disminución definitiva de su patrimonio hasta ese momento sería solo eventual o aparente.  | 2. La situación inicialmente no se había consolidado (se consolida 5 años después del pago del tributo), y el contribuyente acude a la reparación directa o la reparación de perjuicios después de dejar vencer la oportunidad para acudir al mecanismo administrativo en mención, el presunto detrimento patrimonio estuvo determinado por su propia inactividad, es decir, operó el eximente de responsabilidad consistente en el hecho exclusivo de la víctima.  |

**ESTAMPILLA PRO DESARROLLO - En el caso concreto se niega la devolución de lo pagado por este tributo ante su declaratoria de nulidad, por haberse promovido la demanda luego del término de prescripción de la acción ejecutiva previsto en el artículo 850 del ET. y no por haber solicitado previamente su devolución a la administración de conformidad con el artículo 101 de la Ordenanza 053 de 20 de septiembre de 2004.**

Dilucidado lo anterior, la Sala advierte que, según las piezas procesales arrimadas al proceso, la parte demandante asumió el pago por concepto de la contribución llamada “Estampilla Pro Desarrollo Departamento de Boyacá” de los años gravables 2007, 2008, 2009, 2010 y 2011. Sumado a ello, se tiene que la decisión que anuló la Ordenanza No. 031 de 25 de octubre de 2005 y el Decreto 276 de 10 de febrero de 2006 quedó en firme el 22 de noviembre de 2011, y la presente demanda fue radicada el 18 de diciembre de 2013. En ese orden, partiendo de la base de que las providencias mencionadas que retiraron los actos generales que instituyeron la cuestionada contribución no establecieron expresamente los efectos de la decisión frente a las situaciones consolidadas y tampoco respecto de las no consolidadas, es importante examinar en qué escenario se ubica el caso concreto, así: En ese sentido, ha de tenerse en cuenta, que la consolidación de la situación particular en materia tributaria está determinada por el vencimiento del término de prescripción de la acción ejecutiva, es decir, 5 años contados a partir del pago de la contribución. Plazo dentro del cual el contribuyente podrá hacer uso de la solicitud de devolución de los pagos no debidos acorde con el artículo 101 de la Ordenanza 053 de 20 de septiembre de 2004 en concordancia con el artículo 850 del ET. De esa manera, al aterrizar lo anterior al caso concreto se tiene que, al tomar los pagos que la empresa demandante hizo año por año desde 2007 hasta 2011, por ejemplo, para el año gravable 2007 el valor que pagó por concepto de Estampilla Pro Desarrollo, al 22 de noviembre de 2011, fecha en que adquirió firmeza y quedó ejecutoriado el fallo que anuló la Ordenanza 031 de 2005 y el Decreto 276 de 2006, dictado dentro del proceso radicado con el No. 2007-00573-00/01, aún la situación no se había consolidado en relación con el pago de ese año. Sin embargo, fue promovida la demanda de reparación directa el 18 de diciembre de 2013 una vez se supera la oportunidad -5 años- para elevar la petición ante el Departamento de Boyacá-Secretaría de Hacienda a fin de conseguir la devolución de tales pagos. De modo que al aplicar los parámetros recopilados en el cuadro que antecede, se puede concluir que operó la causal eximente de responsabilidad conocida como el hecho exclusivo de la víctima, por cuanto, el contribuyente no impulsó dentro del término legal el mecanismo administrativo que tenía a su disposición para evitar la consolidación de su situación particular y, por el contrario, el detrimento de su patrimonio surgió por su propia inactividad. Ahora, respecto a los subsiguientes años de pago, es decir, 2008, 2009, 2010 y 2011, al momento en que la accionante acudió a entablar la demanda de reparación directa (18 de diciembre de 2013) aún la situación en relación con dichos años no estaba consolidada. No obstante, la demandante no probó que acudiera ante la Administración Departamental en uso del mecanismo previsto en el artículo 101 de la Ordenanza de 20 de septiembre de 2004 en armonía con el artículo 850 del ET a pedir la devolución de las sumas a su favor o el reintegro de lo no debido. En cambio, sin agotar primero aquella medida administrativa, interpone directamente el medio de control de reparación directa, lo que conlleva a establecer que para ese momento el daño no era cierto, dado que hasta antes de presentar la demanda era posible que la empresa demandante pidiera al Departamento de Boyacá la restitución de los dineros pagados por concepto de Estampilla Pro Desarrollo de los años 2008, 2009, 2010 y 2011. Conforme lo anterior, la Sala revocará la decisión apelada y, en consecuencia, negará las pretensiones de la demanda, toda vez que no se acreditó el daño antijurídico como presupuesto esencial y principal para declarar la responsabilidad patrimonial del ente demandado, además, por acaecer una situación jurídica consolidada respecto del año gravable 2007 por el hecho exclusivo del contribuyente al no reclamar en tiempo la devolución de los referidos pagos, de acuerdo con las razones aludidas.

**ESTAMPILLA PRO DESARROLLO - Los pagos no tuvieron como causa inmediata la expedición de la Ordenanza de Boyacá 031 de 2005 y del Decreto departamental 276 de 10 de febrero de 2006, sino unos actos posteriores, particulares y concretos – Salvamento de voto / ESTAMPILLA PRO DESARROLLO - La fuente del daño que se alegó - pago sin fundamento de este tributo- eran los actos particulares de liquidación o “guía de transporte” y el medio de control que se usó no era el procedente para demandar su reparación – Salvamento de voto.**

En sub examine se demandó la reparación de los daños que, en criterio de la sociedad demandante, les fueron irrogados por el cobro, para los años 2007 a 2011, de la estampilla Pro Desarrollo, creada y desarrollada por la Ordenanza de Boyacá 031 de 2005 y el Decreto departamental 276 de 10 de febrero de 2006, respectivamente, que fueron demandados ante y anulados por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, a través de fallos de 28 de enero de 2009, emanado de esta Corporación, y de 16 de septiembre de 2011, dictado por el H. Consejo de Estado. La mayoría fue del criterio de que en el caso el medio de control de la reparación directa era procedente empero que en la medida en que la situación jurídico tributaria no se hallaba consolidada, lo que definió desde el punto de vista de la prescripción de las obligaciones tributarias, 5 años, en la medida en que desde que se pagó, 2007 - 2011, hasta cuando quedó en firme la decisión de nulidad de la Ordenanza de Boyacá 031 de 2005 y el Decreto departamental 276 de 2006, 2011, desde el 22 de noviembre de 2011, la situación no estaba consolida, empero como no se pidió y no se provocó acto que negara, el daño era incierto y el fallo de primer grado, que accedió a las pretensiones, debía revocarse para en su lugar dictar otro que negara las súplicas. Sin embargo, no reparó en que los pagos no tuvieron como causa inmediata la expedición de la Ordenanza de Boyacá 031 de 2005 y del Decreto departamental 276 de 10 de febrero de 2006, sino unos actos posteriores, particulares y concretos, a saber: los de determinación de la carga tributaria, en el caso concreto, los de liquidación, por parte del pagador, de los valores correspondientes a la estampilla Pro Desarrollo, conforme como se fijó la obligación tributaria o la denominada “guía de transporte”. En tal virtud, la fuente del daño que se alegó el pago – sin fundamento - de la estampilla Pro Desarrollo para los años 2007 a 2011, eran los actos particulares de liquidación o “guía de transporte” y el medio de control que se usó no era el procedente para demandar su reparación. Ello a pesar de que en términos del artículo 140 de La Ley 1437 de 2011 (vigente para cuando se demandó), que precisa: (…). Y de que en las voces del artículo 138 (con la misma precisión de la vigencia) ibidem: (…) De donde se infiere que la reparación directa, en principio, procede para demandar la reparación de los daños causados por hechos, omisiones u operaciones administrativas o por la ocupación temporal o permanente de inmueble por trabajos públicos o por cualquier otra causa. Y se dice en principio y administrativas porque también resulta idóneo para demandar la reparación de daños causados por la actividad del juez y el hecho del legislador. Los daños causados por actos ilegales se demandan, en forma ordinaria, a través del medio de control de la nulidad, restablecimiento del derecho y reparación del daño a la que alude el artículo 138 ibídem. Y los ocasionados por actos legales, conforme una lectura sistemática de las dos disposiciones que se comentan, en cuanto lo único que se propondría sería un juicio de responsabilidad, por la reparación directa. La reparación de daños causados por actos administrativos ilegales no puede demandarse a través de la reparación directa apeado en el aparte del inciso segundo del artículo 140 comentado que informa que el medio de control de la reparación directa procede para demandar la reparación de los daños causados por “(…)”*-* como por ejemplo un acto administrativo ilegal -, porque el citado aparte se refiere a una de las causas por las cuales procede ese mecanismos de control, la ocupación temporal o permanente por (i) trabajos públicos o (ii) “*o por cualquiera otra causa”.* Ahora, los actos que se dictaron con base en la Ordenanza de Boyacá 031 de 2005 y el Decreto departamental 276 de 10 de febrero de 2006, que afectaron a la sociedad demandante, a saber: los que liquidaron la estampilla Pro Desarrollo o “guías de trasporte”, debían demandarse en oportunidad a través de la acción o el medio de control de la nulidad y restablecimiento del derecho y al efecto debía alegarse la falsa motivación, aduciendo que su fundamento, la Ordenanza de Boyacá 031 de 2005 y el Decreto departamental 276 de 10 de febrero de 2006, no podía aplicarse en la medida en que eran contrarios a las reglas superiores – excepción de ilegalidad – que tiene los mismos efectos de la nulidad, sólo que para el caso, por virtud de la cual se provocara un pronunciamiento de legalidad de esas decisiones que al hallarse próspero determinaría que no eran aplicables al caso, por lo que los citados actos particulares, en cuanto se apoyaron desde el punto de vista del elemento de la validez denominado realidad de los motivos en ellos, se hallaban falsamente motivados. No era plausible que, aduciendo la ilegalidad de la Ordenanza de Boyacá 031 de 2005 y del Decreto departamental 276 de 10 de febrero de 2006, debidamente decretadas por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, a través de las providencias de 28 de enero de 2009 y 16 de septiembre de 2011, firmes desde el 22 de noviembre de 2011, se hubiera ocurrido ante el beneficiario, sujeto activo, de la estampilla Pro Desarrollo para solicitar la devolución de los valores pagados, porque ello implicaba una solicitud de revocatoria de los actos que en cada oportunidad determinaron el pago en revisión en cuanto la negativa no sería acto administrativo, a los sumo acto de la administración, conforme se veía y se ve en los artículos 72 del Decreto 01 de 1984 y 96 de la Ley 1437 de 2011, respectivamente. En el asunto traído al conocimiento de la jurisdicción, se itera, debió usarse la acción o el medio de control de la nulidad, restablecimiento del derecho y reparación del daño del artículo 85 del Decreto 01 de 1984 o 138 de la Ley 1437 de 2011 contra los actos que determinaran, específicamente, la obligación, se itera, los de liquidación frente a cada pago que la generara o “guía de trasporte”, empero, quizá por razón del desconocimiento de la fuente del daño o de que para cuando se accionó ya se había extinguido el tiempo para el efecto, se usó uno que no fue diseñado con el referido propósito, el de la reparación directa, y esa circunstancia configuraba la excepción de inepta demanda a la que se refería y se refiere el número 7 del artículo 97 del Código de Procedimiento Civil y 5 del artículo 100 del Código General del Proceso, respectivamente, por indebida escogencia del medio de control, lo que imponía que se revocara el fallo apelado y se proveyera uno inhibitorio pues una demanda sólo es apta en cuanto cumple los requisitos legales, entre los que está formular el *petitum*, el que se integra por las pretensiones declarativas o declarativas y de condena (o lo que es lo mismo, *“Lo que se pretenda”*), que deben ser consecuentes con el derecho que se reclama, (….) Ahora, es cierto que desde 1991 existe un principio que gobierna la actividad judicial como el de primacía de lo sustantivo, artículo 228 de la Carta, por manera que excepciones como la que se aduce atrás, luego de 1991, son de poca ocurrencia en cuanto el juez puede interpretar la demanda, empero en el caso tal proceder era imposible por 2 razones básicas: 1). Por cuanto la demandante no incorporó súplicas contra los actos de liquidación “guía de transporte” y 2) porque tales actos no habrían sido demandados en la oportunidad legal, es decir, dentro de los 4 meses siguientes a la fecha en que se publicitaron. El suscrito no desconoce que en la sentencia de 27 de marzo de 2014 dictada por el H. Consejo de Estado en el proceso 25000-23-26-000-2001-02679-01, se consideró que el medio de control idóneo para reclamar la reparación de los perjuicios causados por el pago, en cuanto voluntario y como resultado de una actuación administrativa iniciada en cumplimiento de un deber legal o el cobro de un impuesto en cuanto obligado y como resultado de un procedimiento administrativo iniciado de oficio, era el de la reparación directa, empero ese criterio jurisprudencial no puede tenerse en cuenta por 2 razones, porque en esos casos no se demanda justicia retributiva sino restitutiva y, en gracia de discusión, porque entiende que el único medio idóneo para hacer juicios de responsabilidad es el de la reparación no obstante que otros, de los que se consideran típicos o tipo ante la jurisdicción, a saber: la nulidad, restablecimiento y reparación del daño y las controversias contractuales, también permiten tales juicios. Recapitulando, el suscrito es del criterio de que en este caso se usó el medio de control de la reparación directa para garantizar los principios de legalidad y responsabilidad en el ejercicio de funciones administrativas, propósito para el que no fue previsto pues para el efecto se dispuso el de la nulidad, restablecimiento del derecho y reparación del daño, con lo que se configuró la inepta demanda por indebida escogencia de la acción o del medio de control y el fallo apelado debía revocarse para en su lugar dictar otro que se inhibiera para proveer sobre las pretensiones de la demanda. Ahora, en la medida de que en forma contraevidente e irreflexiva se viene aplicando el criterio antes referido, si se considera que el medio de control de la reparación directa es el idóneo en cuanto la ordenanza y su desarrollo (actos generales) son la fuente del daño, lo que desconocería, de un lado, la definición de acto general, como (…) por lo que no podría generar daños que puedan calificarse, además de ciertos, como personales, que para demandar la reparación de daños causados por actos generales declarados nulos, debe considerarse, de un lado, la presunción de legalidad de los actos, conforme con el cual se entienden conformes a las normas superiores, hasta cuando son objeto de pronunciamiento en contrario por parte del Juez de lo Contencioso Administrativo, de otro, que en términos de la teoría del acto, la nulidad tiene efectos desde el inicio, por lo que, superada a discusión acerca de si una acto, dado su carácter general, puede generar daños antijurídicos ciertos y personales, de suyo reparables, un pago hecho con base en un acto particular – el que fijó la obligación específica y su monto - que consideró uno general – como motivo – declarado nulo, en cuanto, a su vez, no hay sido demandado en tiempo y declarado nulo, si bien es un daño, no sería antijurídico.

**NOTA DE RELATORÍA:** La providencia que se presenta al público ha sido modificada solo para incluir sus anteriores descriptores y restrictores, mas no para variar su contenido. Por lo anterior, el código de seguridad del mismo no corresponde al de la original. No obstante, puede ocurrir que en la conversión del documento PDF a Word puede quedar con algunas imperfecciones en el texto. Para validar la integridad de la providencia los interesados pueden consultarla y descargarla a través de la plataforma SAMAI siguiendo este link:

|  |
| --- |
|  https://samai.azurewebsites.net/Vistas/Casos/list\_procesos.aspx?guid=150013333007201300291021500123 |

# REPÚBLICA DE COLOMBIA



# TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE BOYACÁ

# SALA PRIMERA DE DECISIÓN

Magistrado Ponente FABIO IVÁN AFANADOR GARCÍA

Tunja, veintidós (22) de marzo de dos mil veintitrés (2023)

# REFERENCIAS

MEDIO DE CONTROL: REPARACIÓN DIRECTA

DEMANDANTE: MOVILIZADORA EXPRESS DE COLOMBIA S.A.S.

DEMANDADO: DEPARTAMENTO DE BOYACÁ

RADICACIÓN 150013333007201300291-02

# ===================================

La Sala decide el recurso de apelación de la parte demandada contra la sentencia de primera instancia de 30 de noviembre de 2017, emitida por el Juzgado Séptimo Administrativo de Tunja que accedió a las pretensiones de la demanda. Se revocará la decisión apelada, y serán negadas las súplicas invocadas en el libelo demandatorio.

# ANTECEDENTES

**I.1. LA DEMANDA.** (Fol. 2-15)

La Empresa Movilizadora Express de Colombia S.A.S., por medio de apoderado judicial, promovió demanda de reparación directa conforme el artículo 140 del CPACA contra el Departamento de Boyacá para que se le declare responsable administrativa y extracontractualmente por incurrir presuntamente en la falla en el servicio por el cobro de la contribución denominada “ESTAMPILLA PRO DESARROLLO” creada mediante Ordenanza 031 de 2005 que por vía judicial fue declarada nula.

Como consecuencia de lo anterior, pidió que se condene al ente territorial a la devolución de los dineros que fueron cancelados por concepto de la mentada contribución, a través de HOLCIM (COLOMBIA) S.A., como agente retenedor, que asciende a la suma de $51.267.884. Sumas debidamente actualizadas conforme lo prevé el artículo 187 del CPACA. Y, por último, solicitó se dé cumplimiento a la sentencia en los términos del artículo 192 *ibídem*.

Como situación fáctica en la cual la parte demandante relaciona como sustento de sus pretensiones, narró los siguientes **HECHOS**:

A través de la Ordenanza 031 de 25 de octubre de 2005, la Asamblea Departamental de Boyacá creó la contribución denominada “ESTAMPILLA PRO DESARROLLO”. Y con Decreto 276 de 10 de febrero de 2006 se adoptó el formulario de auto declaración para su recaudo. Entre los años 2007 a 2011, Holcim *agente retenedor-* le descontó por concepto de Estampilla Pro Desarrollo, frente a los fletes de los vehículos de su propiedad, la suma de $51.267.884.

Posteriormente, fue promovida demanda de nulidad en el año 2008 contra algunos artículos de la Ordenanza No. 031 de 2005 y el Decreto No. 276 de 2006 que regularon lo concerniente con la Estampilla Pro Desarrollo. En primera instancia, el Tribunal Administrativo de Boyacá, con sentencia de 28 de enero de 2009, declaró la nulidad de los actos acusados, decisión confirmada por el Consejo de Estado a través de fallo de 16 de septiembre de 2011.

Notificada la decisión anulatoria, y después de un tiempo prudente a la espera de que el Departamento de Boyacá de manera voluntaria accediera a la devolución de los dineros recaudados por aquella contribución ilegal, instaurada la demanda no se realizó el respectivo reembolso.

**I.2. SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA.** (Fls. 317-337).

El Juzgado Séptimo Administrativo de Tunja profirió fallo de fecha 30 de noviembre de 2017, y resolvió:

“**PRIMERO.- DECLARAR NO PROBADAS** Las Excepciones de **INEXISTENCIA DEL DAÑO; INEXISTENCIA DE LA**

##  CAUSALIDAD; LEGALIDAD DEL ACTO

**ADMINISTRATIVO (ORD. 031/2005) Y FALTA DE LEGITIMACIÓN EN LA CAUSA POR ACTIVDA,** propuestas por la entidad demandada, atendiendo a lo motivado *ut supra.*

**SEGUNDO.- DECLARAR** que el **DEPARTAMENTO DE**

**BOYACÁ** es administrativa y patrimonialmente responsable de los perjuicios ocasionados a la **EMPRESA MOVILIZADORA EXPRESS DE COLOMBIA S.A.S.,** como consecuencia del recaudo de la contribución ESTAMPILLA PRO DESARROLLO, declarada nula jurídicamente, conforme a las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

**TERCERO.- CONDENAR** al **DEPARTAMENTO DE BOYACÁ,** a pagar a la **EMPRESA MOVILIZADORA EXPRESS DE COLOMBIA S.A.S.,** la suma de SESENTA Y NUEVE MILLONES SEISCIENTOS DOS MIL DOS PESOS MONEDA LEGAL COLOMBIANA **($69.602.002),** por concepto de perjuicios materiales en la modalidad de daño emergente.

**CUARTO.- CONDENAR** al **DEPARTAMENTO DE BOYACÁ,** a pagar a la (sic) **VEINTICUATRO MILLONES CUATROSCIENTOS NOVENTA Y TRES MIL DOSCIENTOS DOS PESOS MONEDA LEGAL**

**COLOMBIANA ($24.493.202),** la suma de por concepto (sic) de perjuicios materiales en la modalidad de lucro cesante.

(…)”.

Para el *a quo,* la Empresa Movilizadora Express de Colombia S.A.S. estuvo obligada a soportar un detrimento patrimonial producto de la creación de una contribución por parte de la entidad demandada, que, si bien se reputó legal durante el tiempo en que permaneció vigente, lo cierto es que por vía judicial se declaró nulo los actos de contenido general a partir de los cuales se creó la ESTAMPILLA PRO DESARROLLO, por lo tanto, concluyó que su cobro se tornó ilegal, lo que implicaba la necesidad de su reparación.

**I.3. RECURSO DE APELACIÓN.** (Fls. 339-352).

Inconforme, la parte demandada interpuso recurso de apelación con los siguientes argumentos:

De forma previa, acudió al pronunciamiento del Consejo de Estado para indicar que, en materia tributaria, ante el retiro de un tributo del ordenamiento jurídico, el contribuyente debe primero solicitar la devolución de lo pagado a la administración tributaria y, posteriormente, ante una decisión desfavorable, impetrar el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho.

Alegó que no se configuró un daño antijurídico derivado del cobro de la contribución discutida, como quiera que la ejecutoria y obligatoriedad de la Ordenanza 031 de 2005, hasta antes de su anulación, estaba amparada bajo el principio de presunción de legalidad, por lo tanto, no estaba en el deber de reparar, menos aun cuando era un tributo que mientras se pagó estaba revestido de legalidad, toda vez que los impuestos son prestaciones en dinero o en especie exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley, con las cuales se requiere atender intereses sociales.

De otro lado, agregó que la prosperidad de la reparación directa en el caso concreto, dependía de que en la sentencia de nulidad del acto general que creó la ESTAMPILLA PRO DESARROLLO estableciera que los efectos eran retroactivos, cosa que no sucedió, por tanto, los hechos consolidados en vigencia de dicha Ordenanza estaban amparados por el principio de legalidad.

**I.4. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA Y CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO.**

**4.1. Oportunidad.** Mediante auto de 15 de mayo de 2018, el Magistrado Sustanciador corrió traslado a los sujetos procesales para que presentaran alegatos de conclusión (Fol. 372). Decisión notificada el día siguiente, de modo que el plazo concedido vencía el 30 de mayo de la misma anualidad, y la parte activa por medio de apoderado judicial radicó escrito de alegatos el 23 de mayo de 2018, es decir, en tiempo.

**4.2. La parte demandante** (Fls. 374-387). En resumen, precisó que en el asunto de marras confluyen los 3 elementos de la responsabilidad patrimonial del Departamento de Boyacá, puesto que hay prueba de los pagos que efectuó durante los años 2007 a 2011 por concepto de la contribución denominada “Estampilla Pro Desarrollo del Departamento de Boyacá”. A su vez, mencionó que aquella contribución fue creada con Ordenanza 031 de 25 de octubre de 2005 y reglamentada con Decreto 276 de 2006, normas declaradas nulas por este Tribunal Administrativo y el Consejo de Estado, hecho del que se infiere la causación de un daño antijurídico, por cuanto, no estaba obligado a soportar tal carga ante la expedición de normas frente a las cuales se carecía de competencia.

**4.3. Concepto del Ministerio Público** (Fls. 389-392). Solicitó se revoque la decisión apelada, y, en su lugar, se nieguen las pretensiones de la demanda, habida cuenta que en primera medida la empresa demandante-contribuyente debió solicitar la devolución de valor que pagó por aquel tributo, y solo en caso de que la misma no sea despachada favorablemente, podría haber ejercido el control judicial de dicha decisión a través del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, como único mecanismo judicial procedente para obtener la reparación integral del daño cuando la administración niega el reintegro.

# CONSIDERACIONES DE LA SALA

**II.1. LO QUE SE DEBATE EN SEGUNDA INSTANCIA Y PROBLEMA JURÍDICO.**

**1.1. Tesis del *a quo*.**

Acogió las pretensiones de la demanda. Consideró que la demandante no estaba obligada a soportar el detrimento de su patrimonio, como consecuencia de una contribución, cuyo acto de creación fue declarado nulo, y a pesar de que estuvo vigente por un tiempo, su posterior anulación generó que su cobro fuera ilegal, lo que conlleva a reversar el asunto a su estado natural y ordenar su reparación.

**1.2. Tesis del apelante (accionada).**

Sostuvo que, según el criterio del Consejo de Estado en materia tributaria, ante el retiro de un tributo, el contribuyente debe solicitar la devolución de lo pagado a la administración tributaria y si la decisión proporcionada era desfavorable, podría incoar el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho. Así mismo, recalcó que no se configuró un daño antijurídico con el cobro de la contribución denominada “ESTAMPILLA PRO DESARROLLO”, pues mientras la Ordenanza 031 de 2005 y el Decreto 276 de 2006 *-actos creadores-* permanecieron vigentes estaban cobijados por el principio de legalidad. Además, destacó que, si bien posteriormente fue declarada la nulidad de dichos actos por vía judicial, lo cierto es que las decisiones no fijaron los efectos, por ende, debe entenderse que su efecto era hacia futuro *ex nunc,* por tanto, las situaciones consolidadas en vigencia de dicha ordenanza mantenían total legalidad.

El Agente del Ministerio Público coadyuva la tesis de que se debe revocar la decisión impugnada, dado que la demandante en su calidad de contribuyente no agotó primero la reclamación de devolución del valor que canceló por dicha contribución ante la administración tributaria, y solo si se negaba su pedimento podía haber ejercitado el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho para reprochar su legalidad.

**1.3. Planteamiento del problema jurídico y tesis de la Sala.**

En virtud de los motivos esgrimidos en el recurso de apelación propuesto contra la decisión proferida por el *a quo*, la Sala de Decisión resolverá si *¿en el presente asunto operan los elementosexistencia del daño, imputación y nexo causal- para declarar la responsabilidad extracontractual de Departamento de Boyacá por una presunta falla en el servicio?*

Al respecto, la Sala encuentra que no existió el daño antijurídico que la parte demandante invoca, pues no se acreditó el componente cierto del daño que se exige para su comprobación. Y, además, porque en relación con el pago del tributo discutido para el año 2007 acaeció una situación jurídica consolidada no susceptible de enjuiciamiento.

**II.2. LAS PROPOSICIONES SOBRE LOS HECHOS.**

En el expediente se encuentran probadas las afirmaciones sobre los siguientes hechos:

**2.1.** La Asamblea Departamental de Boyacá expidió, el 25 de octubre de 2005, la Ordenanza 031 por medio de la cual adoptó la contribución de la Estampilla Pro Desarrollo del Departamento de Boyacá. Según artículo 4º, sus hechos generadores eran: *i)* el transporte por vía férrea y terrestre de recursos naturales no renovables explotados en el Departamento de Boyacá; *ii)* el transporte por vía férrea y terrestre de derivados de recursos no renovables, chatarra y derivados de la chatarra, producidos y fabricados en el Departamento de Boyacá, y *iii)* el transporte de chatarra cuyo destino esté en el Departamento de Boyacá.

**2.2.** El Gobernador de Boyacá profirió el Decreto 276 de 10 de febrero de 2006 a través del cual adoptó el formulario de auto declaración para el recaudo de la Estampilla Pro Desarrollo del Departamento de Boyacá.

**2.3.** Acorde con la certificación emitida por el Revisor Fiscal y Contador de la Empresa Holcim, consta la retención practicada por Estampilla Pro Desarrollo Departamento de Boyacá a la Empresa Movilizadora Express de Colombia Ltda desde años gravables 2007 a 2011, a saber (Fls. 40-45):

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Año Gravable**  | **Concepto**  | **Monto Total**  | **Valor Retención**  |
| 2007  | Transporte  | $4.026.048  | $4.026.048  |
| 2008  | Transporte  | $14.012.278  | $14.012.278  |
| 2009  | Transporte  | $8.437.842  | $8.437.842  |
| 2010  | Transporte  | $9.550.736  | $9.550.736  |
| 2011  | Transporte  | $15.240.980  | $15.240.980  |
|  | **Total**  |  | **$51.267.884**  |

**2.4.** Muestra del pago por concepto de la contribución “Estampilla Pro Desarrollo”, reposan algunas transferencias bancarias realizadas por Holcim mediante las cuales demuestra como agente retenedor las deducciones realizados a los contribuyentes obligados a asumir dicha contribución junto con el diligenciamiento del formato de recaudo de dicho tributo (Fls. 138-210). Documentos que se ajustan al listado consignado por el Departamento de Boyacá en el INFORME ESTAM PRODESARROLLO 2007 en el que figura como consignatario HOLCIM (Fls. 126-137).

**2.5.** Producto de la demanda de nulidad simple contra el Departamento de Boyacá en la que se persiguió la anulación de la Ordenanza 031 de 25 de octubre de 2005 y el Decreto 276 de 10 de febrero de 2006, el Tribunal Administrativo de Boyacá con sentencia de 28 de enero de 2009 accedió a las pretensiones y declaró la nulidad de los actos acusados. Decisión confirmada por el Consejo de Estado mediante fallo de 6 de septiembre de 2011

(Fls. 21-39).

**II.3. ANÁLISIS Y SOLUCIÓN DEL CASO CONCRETO.**

En el recurso de apelación propuesto contra la decisión de primera instancia se atacó de manera directa la supuesta configuración de un daño antijurídico en el caso concreto, que a juicio del apelante no se encuentra causado, toda vez que el recaudo del tributo denominado “Estampilla Pro Desarrollo” se hizo durante el tiempo en que estuvo amparado por el principio de legalidad, por tanto, pese a que se anularon judicialmente los actos generales que lo crearon, no se originó ningún daño antijurídico que amerite ser reparado. La Sala centrará su análisis en el siguiente orden:

**3.1. La existencia del daño como primer elemento del juicio de responsabilidad patrimonial.**

En relación con la responsabilidad del Estado, la Carta Política de 1991[[1]](#footnote-1) estableció la cláusula general de la responsabilidad patrimonial del Estado que tiene como fundamento la existencia de un daño antijurídico y la imputación del mismo a la administración pública, tanto por su acción como por su omisión, ya sea atendiendo a los criterios de falla en el servicio, daño especial, riesgo excepcional o cualquier otro. En síntesis, la responsabilidad patrimonial del Estado se configura con la demostración del daño antijurídico y de su imputación a la administración.

La existencia del daño consiste en el menoscabo del interés jurídico tutelado, y la antijuridicidad de mismo significa que no debe ser soportado por el administrado, toda vez que, es contrario a la Carta Política o a una norma legal, o, porque es irrazonable independientemente de la licitud o ilicitud de la conducta desplegada por la administración[[2]](#footnote-2).

A fin de iniciar el estudio de la posible responsabilidad de la entidad accionada, la Sala procederá a determinar, en primer lugar, la existencia del daño alegado por la demandante, como elemento principal del juicio de responsabilidad, toda vez que, como lo manifestó el maestro Fernando Hinestrosa: *“el daño es la razón de ser de la responsabilidad, y por ello, es básica la reflexión que en su determinación en sí, precisando sus distintos aspectos y su cuantía, ha de ocupar el primer lugar, en términos lógicos y cronológicos en la labor de las partes y el juez.”*[[3]](#footnote-3)

En jurisprudencia reciente, la Sección Tercera del Consejo de Estado expuso lo siguiente:

“Como lo ha señalado la Sala en ocasiones anteriores, el primer aspecto a estudiar en los procesos de reparación directa, es la existencia del daño, puesto que, si no es posible establecer la ocurrencia del mismo, se torna inútil cualquier otro juzgamiento que pueda hacerse en estos procesos.

“En efecto, en sentencias proferidas (…) se ha señalado tal circunstancia precisándose (…) que **‘es indispensable, en primer término determinar la existencia del daño** y, una vez establecida la realidad del mismo, deducir sobre su naturaleza, esto es, si el mismo puede, o no calificarse como antijurídico, puesto que un juicio de carácter negativo sobre tal aspecto, libera de toda responsabilidad al Estado…’ y, por tanto, releva al juzgador de realizar la valoración del otro elemento de la responsabilidad estatal, esto es, la imputación del daño al Estado, bajo cualquiera de los distintos títulos que para el efecto se han elaborado”4.

(Destacado de la Sala)

Conforme a lo anterior, es claro que, si no se llegare a observar la presencia de un daño, el juicio de responsabilidad no encontraría fundamento alguno, ni procedería continuar con los demás elementos de la responsabilidad; en efecto, *“si no hubo daño, o no se puede determinar o no se le pudo evaluar, hasta allí habrá de llegarse; todo esfuerzo adicional, relativo a la autoría y a la calificación moral de la conducta del autor resultaría necio e inútil.”*5

En ese sentido, el concepto de daño está directamente ligado con la concepción de un interés jurídicamente tutelado; este se causa cuando se afecta un bien patrimonial, material o inmaterial, que representa un interés jurídico tutelado, es decir, que la misma normatividad lo contempla como una garantía inquebrantable. Así, quien pretenda demostrar la existencia y reparación de un daño ocasionado debe demostrar que este se produjo sobre una

4 4. Consejo de Estado, Sección Tercera, Subsección A, sentencia del 16 de julio de 2015, exp. 28.389, M.P. Hernán Andrade Rincón. La Subsección, de forma pacífica, ha reiterado el criterio antes expuesto. Al respecto se pueden consultar las siguientes decisiones: i) radicado No 38.824 del 10 de noviembre de 2017; ii) radicado No 50.451 del 10 de noviembre de 2017; iii) radicado No 42.121 del 23 de octubre de 2017; iv) radicado No 44.260 del 14 de septiembre de 2017; v) radicado No 43.447 del 19 de julio de 2017; vi) radicado No 39.321 del 26 de abril de 2017, entre otras. Reiterada en sentencia Consejo de Estado – Sala de lo Contencioso Administrativo (Sección Tercera - Subsección A) c.p. Marta Nubia Velásquez Rico. Del 19 de septiembre de 2019. No. 25000-23-36-000-2011- 00247-01(49034). 5 Ibidem.

situación jurídicamente protegida o que dicha reparación se ampara en un título legítimo.

**3.2. Solución del caso concreto.**

Como argumento central del recurso de alzada, la parte demandada manifiesta que, cuando se produzca el retiro de un tributo, el contribuyente debe solicitar ante la administración tributaria la devolución de lo pagado, y solo en caso de que la decisión sea negativa a su pretensión podrá acudir al medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho a fin de que se realice el respectivo control de legalidad. Agregó que en el presente caso no se configuró un daño antijurídico con el cobro de la estampilla anulada, pues mientras la Ordenanza 031 de 2005 y el Decreto 276 de 2006 *-actos generales creadores-* permanecieron vigentes estaban revestidos por el principio de legalidad. Destacó que, si bien dichos actos posteriormente fueron declarados nulos por vía judicial, al no comprender los efectos de la decisión, se debe entender que son hacia el futuro *ex nunc*. Por ende, concluyó que las situaciones jurídicas consolidadas en vigencia de dicha Ordenanza conservan total legalidad.

Al respecto, la Sala de Decisión debe señalar que en torno a los efectos de las decisiones judiciales que anulan las normas creadoras de tributos se han suscitado diversos debates, los cuales incluso generaron posturas contrarias en el Consejo de Estado. Por ejemplo, en sentencia de 23 de marzo de 2017[[4]](#footnote-4), se sentó el criterio de que los efectos de los fallos que declaran la nulidad de actos administrativos de carácter general son *ex tunc*debido a la ausencia de regulación legal al respecto. Posteriormente, la Sección Cuarta del Consejo de Estado7 acudió a la figura de las situaciones jurídicas consolidadas para analizar el efecto retroactivo de la nulidad de los actos de carácter general, y para ello, precisó:

“(…)***La declaratoria de nulidad de un acto de carácter general supone afectar situaciones jurídicas no consolidadas, es decir, aquellas que se debatían o eran susceptibles de debatirse ante las autoridades administrativas o ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa al momento de proferirse el fallo***. Por lo tanto, tratándose de situaciones jurídicas particulares no consolidadas, esto es, se reitera, de situaciones pendientes o en curso que estén en controversia ante la Administración o la Jurisdicción, la declaratoria de nulidad del acto general incide necesariamente en su validez.

(…)

Particularmente, cuando el pago se efectúa con fundamento en un acto administrativo de carácter general que ha sido declarado nulo, se debe atender la figura de la situación jurídica no consolidada, esto es, que la decisión judicial de nulidad general surte efectos respecto de aquellas situaciones que aún son susceptibles de debatirse en sede administrativa o se encuentran en trámite judicial. (...)"

(Destacado de la Sala)

Con pronunciamiento de la misma fecha, aquella Sección del Consejo de Estado[[5]](#footnote-5) estableció el momento en que las situaciones quedan consolidadas, así:

“(...) la nulidad de los actos generales decretada por la jurisdicción de lo contencioso administrativo tiene efectos inmediatos frente a situaciones jurídicas no consolidadas, que son aquellas que se debatían o son susceptibles de debatirse ante las autoridades administrativas o judiciales, al momento de proferirse el fallo.

(…)

Esta Sección ha establecido que en materia de devoluciones, ***las situaciones jurídicas no se consolidan mientras el término para solicitar la devolución no esté vencido y, por tanto, procede la solicitud de devolución.***

También ha precisado que el término para pedir la devolución de pagos en exceso o de lo no debido es el señalado en los artículos 1120 y 2721 del Decreto 1000 de 1997, *“Por el cual se reglamenta parcialmente el procedimiento de las devoluciones y compensaciones”*.

Así, ***las solicitudes de devolución o compensación por pagos en exceso o de lo no debido 'deberán presentarse dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva***, establecido en el artículo 2536 del Código Civil, que con la modificación introducida por el artículo 8 de la Ley 791 de 2002, es de ***5 años***. (...)” (Subrayado fuera del texto original).

Así pues, en materia tributaria la situación jurídica particular se consolida luego de que venza la oportunidad para solicitar la devolución del pago, es decir, pasados 5 años desde la fecha en que se pagó el tributo. En consecuencia, se pueden dar dos escenarios válidos; el primero, conforme lo prevé el Consejo de Estado, si la antijuridicidad del daño depende de los efectos de la sentencia que declara la nulidad del acto general que impone el tributo y estos no cobijan situaciones consolidadas, fuerza concluir que frente a las mismas el daño es jurídico y, por lo tanto, debe ser soportado por el ciudadano, en razón a que existe un título jurídico que lo justifica y legitima[[6]](#footnote-6), que es la salvaguarda de la seguridad jurídica y la estabilidad de las finanzas del Estado. El segundo, surge cuando al momento de declararse la nulidad del acto general de contenido tributario no se ha consolidado la situación jurídica, es necesario que el contribuyente agote primero la solicitud de devolución del pago del tributo declarado ilegal ante la administración tributaria y solo ante una eventual negación se podrá hablar de la posible ocurrencia de un daño antijurídico cuya reparación se puede intentar a través del medio de control de reparación directa.

Sobre este último tópico, en sentencia de unificación del Consejo de Estado de 13 de marzo de 2018[[7]](#footnote-7) planteó lo siguiente[[8]](#footnote-8):

“(...) 16.5. Ahora bien, lo dicho hasta aquí [viabilidad formal del medio de control de reparación directa] no es óbice para que en el análisis de la responsabilidad del Estado por el hecho del legislador, **el juez de la reparación directa tenga en cuenta la existencia de este mecanismo administrativo, pues bien podría ocurrir que en un caso en particular se encuentre que su ejercicio permitía revertir efectivamente el daño cuya reparación se pretende**[[9]](#footnote-9), hipótesis en la cual, **estando abierta la posibilidad de acudir con éxito a dicha vía, el daño invocado no podría tenerse por cierto**, o teniéndosele por tal, el mismo sería imputable no al hecho del legislador sino al de la misma víctima quien, a falta de haberlo agotado, determinó la perennidad de aquél. (…)

17.2. En efecto, aunque está acreditado que la sociedad actora efectivamente liquidó y pagó la TESA en declaraciones de importación presentadas ante diferentes autoridades aduaneras -supra párr. 7.1-, bien podría indicarse, como se ha hecho en el marco de la discusión a la que han dado lugar los denominados casos TESA, **que dicha circunstancia no es suficiente para tener por acreditada la existencia de un daño personal y cierto toda vez** que: i) a cambio de dichos pagos, las importadoras sí habrían recibido contrapartidas como serían los servicios que pretendían ser retribuidos por la tasa cancelada13 (...); ii) la prueba de los pagos no demostraría por sí misma la afectación del patrimonio de quien los realizó dado que, por regla general, este tipo de erogaciones 'constituyen costos de la actividad económica que se trasladan' al consumidor final[[10]](#footnote-10); iii) **existiendo la posibilidad de obtener la devolución de lo pagado por concepto de la TESA a través de un mecanismo administrativo establecido exclusivamente para ello la falta de prueba sobre su agotamiento infructuoso implicaría que el daño no fuera cierto**[[11]](#footnote-11); y iv) dado que, como ocurre con todas las

13 Así, por ejemplo, en las sentencias de la Subsección e de 24 de octubre de 2013, exp. 26690 y de 20 de octubre de 2014, exp. 29355, ambas con ponencia del consejero Jaime Orlando Santofimio Gamboa, se indicó que comoquiera que la sociedad demandante había cancelado la tasa *"se deduce que el servicio era prestado en atención a lo expuesto en el artículo 56 de la ley 633 de 2000. Por lo tanto, se colige del pago de esta tasa que efectivamente se prestó el servicio por parle del Estado"*.

normas de carácter tributario, el pago de la TESA no se causó única y exclusivamente por virtud de la ley que lo ordenó sino porque el contribuyente realizó la actuación constitutiva del supuesto de hecho previsto en la norma como generador del cobro (...)" (Destacado de la Sala)

Pues en este punto vale recabar en las características esenciales del daño antijurídico, que según la jurisprudencia de la Sección Tercera del Consejo de Estado16 debe comprender lo siguiente: *“… que sea cierto, presente o futuro, determinado o determinable, anormal y que se trate de una situación jurídicamente protegida”.* De esa manera y conforme la jurisprudencia citada, la sola anulación del acto administrativo que reguló o instituyó un tributo no conlleva *per se* la configuración de un daño antijurídico cuando no hay situaciones consolidadas o cuando la decisión judicial no contempla efectos *ex tunc*, sino que requiere que exista manifestación expresa de la administración que niegue el reintegro de lo pagado por concepto de dicha contribución para tener certeza de la causación del daño.

En igual sentido, este Tribunal Administrativo17 luego de realizar un vasto análisis de varias sentencias dictadas en torno al asunto discutido, concluyó lo siguiente: *“…****para que se configure un daño cierto y personal en el caso de los tributos declarados ilegales****, debe* ***primero provocarse un pronunciamiento de la***

***Administración respecto de la devolución de los pagos efectuados mientras el tributo se presumía legal y era exigible****, de modo que aun cuando la reparación directa formalmente sea procedente en estos asuntos o en igual sentido la reparación de perjuicios causados a un grupo, sustancialmente* ***estará condenada al fracaso si el contribuyente no acude al mecanismo administrativo oportunamente****.”(Destacado de la Sala).*

Y adicionalmente, en la providencia referida18 se definieron los siguientes parámetros para estudiar los casos en que se retire del ordenamiento jurídico por vía judicial actos de carácter general

efectiva del tributo, circunstancia que, como se ha puesto de presente en el debate planteado en torno a este caso y como lo muestran las decisiones adoptadas por esta Corporación en el marco de demandas de nulidad y restablecimiento del derecho interpuestas por estos hechos -al respecto pueden consultarse, entre muchas otras, las sentencias de la Sección Primera de 28 de mayo de 2009, exp. 2003-00806 y de 19 de mayo de 2014, exp. 2003-00037-, era cuando menos dudosa en los casos en los que los pagos se efectuaron antes de la expedición de la sentencia por la cual la Corte Constitucional declaró inexequibles las normas que consagraron la TESA.

1. Providencia 1° de febrero de 2012; C.E., Sección Tercera, C.P. Dr. Jaime Orlando Santofimio Gamboa; Rad. 73001-23-31-000-1999-00539-01(22464)
2. Sentencia de 14 de mayo de 2019; M.P. Dr. José Ascención Fernández Osorio; Rad.

150013333013201700123-01. 18 Ibídem.

dictados en materia tributaria, según las diferentes hipótesis que se puedan dar, así:

“Por todo lo analizado y en providencias precedentes se fijan los parámetros de estudio en estos casos, los cuales se resumen así:

1. Para el caso de los tributos declarados ilegales, la antijuridicidad del daño se encuentra directamente ligada a los efectos de la sentencia que declara la nulidad del acto general que crea el tributo. Por lo tanto:

* 1. Si los efectos de la nulidad no afectan situaciones consolidadas, debe entenderse que frente a las mismas en daño es jurídico y debe ser soportado por el afectado, por encontrar justificación en los principios de seguridad jurídica y estabilidad de las finanzas del Estado.
	2. En cambio, respecto de las situaciones no consolidadas sí puede predicarse la antijuridicidad del menoscabo, siempre y cuando se acredite también que la lesión se tomó definitiva y, por ende, se concretó o consolidó.

2. La existencia de un mecanismo administrativo para la devolución del pago de lo no debido, que es procedente para pedir el reintegro de sumas desembolsadas en virtud de tributos que se presumían legales pero luego son expulsados del ordenamiento por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, afecta la concreción del daño y, en consecuencia su certeza, así:

* 1. Si la situación no se ha consolidado y el contribuyente acude a la reparación directa o la reparación de perjuicios sin antes haber pedido la devolución por pago de lo no debido teniendo la oportunidad de hacerlo, el daño alegado carece de certeza en razón a que la disminución definitiva de su patrimonio hasta ese momento sería solo eventual.

* 1. Si la situación inicialmente no se había consolidado pero el contribuyente acude a la reparación directa o la reparación de perjuicios después de dejar vencer la oportunidad para acudir al mecanismo administrativo en mención, debe considerarse que el detrimento de su patrimonio estuvo determinado por su propia inactividad, que se traduce en el eximente de responsabilidad atinente al hecho exclusivo de la víctima.

3. Lo anterior no implica que se configure una indebida escogencia del medio de control cuando se acude a la reparación directa o la reparación de perjuicios sin antes reclamar la devolución del pago de lo no debido, sino que a pesar de ser formalmente viable, la presentación de la pretensión por esa vía procesal estaría llamada a fracasar por las falencias que releva de cara a la concreción del daño.

A manera ilustrativa se puede extraer de la providencia referida lo siguiente:

|  |
| --- |
| **TRIBUTOS DECLARADOS ILEGALES-Por vía judicial-** **Análisis de la Antijuricidad del daño** (se encuentra ligado con los efectos de la decisión judicial), que se encuentran identificados, así: |
| **1.** Si los efectos de la decisión anulatoria no afectan o abarcan **situaciones consolidadas,** se trataría de un daño jurídico, que el afectado está obligado a soportar.  | **2. Situaciones no consolidadas** puede predicarse antijuridicidad siempre que se acredite la lesión. Sin embargo, se requiere analizar, lo siguiente: |
|  | Ante la existencia del instrumento administrativo para la devolución del pago de lo no debido, que se puede activar para pedir el reintegro de sumas desembolsadas en virtud de tributos que se presumían legales, que luego son expulsados del ordenamiento por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, pueden suceder 2 escenarios:  |
| **1. La situación no se ha consolidado** (se consolida 5 años después del pago del tributo), y el contribuyente no acude primero a la reclamación administrativa de devolución antes de promover demanda de reparación directa o la reparación de perjuicios, **el daño alegado carece de certeza** en razón a que la disminución definitiva de su patrimonio hasta ese momento sería solo eventual o aparente.  | **2.**  **La situación inicialmente no se había consolidado** (se consolida 5 años después del pago del tributo), y el contribuyente acude a la reparación directa o la reparación de perjuicios después de dejar vencer la oportunidad para acudir al mecanismo administrativo en mención, el presunto detrimento patrimonio estuvo determinado por su propia inactividad, es decir, operó el eximente de responsabilidad consistente en el **hecho exclusivo de la víctima**. |

Y finalmente, vale recalcar que tales razones no evidencian una equivocada elección o escogencia del medio de control de reparación directa, sino la concreción de falencias que impiden determinar la certeza de la existencia del daño indemnizable.

Dilucidado lo anterior, la Sala advierte que, según las piezas procesales arrimadas al proceso, la parte demandante asumió el pago por concepto de la contribución llamada “Estampilla Pro Desarrollo Departamento de Boyacá” de los años gravables 2007, 2008, 2009, 2010 y 2011. Sumado a ello, se tiene que la decisión que anuló la Ordenanza No. 031 de 25 de octubre de 2005 y el Decreto 276 de 10 de febrero de 2006 quedó en firme el 22 de noviembre de 2011, y la presente demanda fue radicada el 18 de diciembre de 2013 (Fol. 59).

En ese orden, partiendo de la base de que las providencias mencionadas que retiraron los actos generales que instituyeron la cuestionada contribución no establecieron expresamente los efectos de la decisión frente a las situaciones consolidadas y tampoco respecto de las no consolidadas, es importante examinar en qué escenario se ubica el caso concreto, así:

En ese sentido, ha de tenerse en cuenta, que la consolidación de la situación particular en materia tributaria está determinada por el vencimiento del término de prescripción de la acción ejecutiva, es decir, 5 años[[12]](#footnote-12) contados a partir del pago de la contribución. Plazo dentro del cual el contribuyente podrá hacer uso de la solicitud de devolución de los pagos no debidos acorde con el artículo 101[[13]](#footnote-13) de la Ordenanza 053 de 20 de septiembre de 2004[[14]](#footnote-14) en concordancia con el artículo 85022 del ET.

De esa manera, al aterrizar lo anterior al caso concreto se tiene que, al tomar los pagos que la empresa demandante hizo año por año desde 2007 hasta 2011, por ejemplo, para el año gravable 2007 el valor que pagó por concepto de Estampilla Pro Desarrollo, al 22 de noviembre de 2011, fecha en que adquirió firmeza y quedó ejecutoriado el fallo que anuló la Ordenanza 031 de 2005 y el Decreto 276 de 2006, dictado dentro del proceso radicado con el No. 2007-00573-00/01, aún la situación no se había consolidado en relación con el pago de ese año. Sin embargo, fue promovida la demanda de reparación directa el 18 de diciembre de 2013 una vez se supera la oportunidad *-5 años-* para elevar la petición ante el Departamento de Boyacá-Secretaría de Hacienda a fin de conseguir la devolución de tales pagos. De modo que al aplicar los parámetros recopilados en el cuadro que antecede, se puede concluir que operó la causal eximente de responsabilidad conocida como el hecho exclusivo de la víctima, por cuanto, el contribuyente no impulsó dentro del término legal el mecanismo administrativo que tenía a su disposición para evitar la consolidación de su situación particular y, por el contrario, el detrimento de su patrimonio surgió por su propia inactividad.

Ahora, respecto a los subsiguientes años de pago, es decir, 2008, 2009, 2010 y 2011, al momento en que la accionante acudió a entablar la demanda de reparación directa (18 de diciembre de 2013) aún la situación en relación con dichos años no estaba consolidada. No obstante, la demandante no probó que acudiera ante la Administración Departamental en uso del mecanismo previsto en el artículo 101 de la Ordenanza de 20 de septiembre de 2004 en armonía con el artículo 850 del ET a pedir la devolución de las sumas a su favor o el reintegro de lo no debido. En cambio, sin agotar primero aquella medida administrativa, interpone directamente el medio de control de reparación directa, lo que conlleva a establecer que para ese momento el daño no era cierto, dado que hasta antes de presentar la demanda era posible que la empresa demandante pidiera al Departamento de Boyacá la restitución de los dineros pagados por concepto de Estampilla Pro Desarrollo de los años 2008, 2009, 2010 y 2011.

Conforme lo anterior, la Sala revocará la decisión apelada y, en consecuencia, negará las pretensiones de la demanda, toda vez que no se acreditó el daño antijurídico como presupuesto esencial y principal para declarar la responsabilidad patrimonial del ente demandado, además, por acaecer una situación jurídica consolidada respecto del año gravable 2007 por el hecho exclusivo del contribuyente al no reclamar en tiempo la devolución de los referidos pagos, de acuerdo con las razones aludidas.

**3.3. De las costas procesales.**

El artículo 188 del CPACA dispone que *“Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”*.

En cuanto a la procedencia, si bien en la Ley 1437 del 2011 no aparece la previsión que contenía el artículo 171 del Decreto 01 de 1984, que refiere a la facultad del juez de analizar la conducta asumida por las partes, no puede considerarse que la condena en costas opere de manera automática para el vencido en el proceso, pues a efectos de imponerla, el funcionario judicial deberá analizar si se causaron, situación que deberá ser examinada en cada caso.

Para tal efecto, el artículo 365 del CGP trae dos reglas que deben ser examinadas: el numeral 4 dispone que *“…cuando la sentencia de segunda instancia revoque totalmente la del inferior, la parte vencida será condenada a pagar las costas de segunda”*; y el numeral 8, que señala que *“… sólo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”*.

En el *sub-lite*, la Sala encuentra que, el fallo de primera instancia fue apelado por la parte demandada, y en esta instancia se revocó la decisión, por consiguiente, se impondrá condena en costas en ambas instancias a la parte vencida-demandante, máxime si existió actividad procesal de parte del Departamento de Boyacá. Monto que será liquidado por el juez de primera instancia.

# DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, la Sala Primera de Decisión del Tribunal Contencioso Administrativo de Boyacá, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

**FALLA:**

**REVOCAR** la sentencia de 30 de noviembre de 2017, proferida por el Juzgado Séptimo Administrativo de Tunja que accedió a las pretensiones de la demanda, y en lugar:

**PRIMERO.- NEGAR** las pretensiones de la demanda promovida por la Empresa Movilizadora Express de Colombia S.A.S. contra el Departamento de Boyacá, por los motivos antes referidos.

**SEGUNDO.- CONDENAR** en costas y agencias en derecho en ambas instancias a la parte vencida-demandante. Monto que será liquidado por el Juez de instancia.

**TERCERO.-** Ejecutoriada esta providencia, DEVUÉLVASE por Secretaría el expediente de la referencia al Juzgado de origen, no sin antes dejar el respectivo registro en el Sistema SAMAI.

*Esta Sentencia fue estudiada y aprobada en Sala de Decisión No. 1, de la fecha.*

**NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE**

*(firmado electrónicamente en SAMAI)*

**FABIO IVÁN AFANADOR GARCÍA**

 **Magistrado**

*(firmado electrónicamente en SAMAI)*

**LUÍS ERNESTO ARCINIEGAS TRIANA**

**Magistrado**

*(firmado electrónicamente en SAMAI)*

## DAYÁN ALBERTO BLANCO LEGUÍZAMO

## Magistrado (con SALVAMENTO DE VOTO)

**Constancia:** “La presente providencia fue firmada electrónicamente por los Magistrados que integran la Sala de Decisión en la plataforma denominada SAMAI. En consecuencia, se garantiza la autenticidad, integridad, conservación y posterior consulta, de conformidad con el artículo 186 del CPACA”.

MDM

1. ARTICULO 90. El Estado responderá patrimonialmente por los daños antijurídicos que le sean imputables, causados por la acción o la omisión de las autoridades públicas. En el evento de ser condenado el Estado a la reparación patrimonial de uno de tales daños, que haya sido consecuencia de la conducta dolosa o gravemente culposa de un agente suyo, aquél deberá repetir contra éste. [↑](#footnote-ref-1)
2. El daño en sí mismo constituye *“toda afrenta a los intereses ilícitos de una persona, trátese de derechos pecuniarios o de no pecuniarios, de derechos individuales y colectivos, que se presenta como lesión definitiva a un derecho o como alteración de su goce pacífico (…)”*. Juan Carlos Henao, tesis doctoral, Universidad de Paris 2 PantheónAssas, P. 133. – La responsabilidad extracontractual del Estado, XVI Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo. Universidad Externado de Colombia. Primera Edición 2015. [↑](#footnote-ref-2)
3. Fernando Hinestrosa, Responsabilidad extracontractual: antijuridicidad y culpa. Extraído del texto El Daño, Juan Carlos Henao. Pg. 36. [↑](#footnote-ref-3)
4. C.P. Dr. Gabriel Valbuena; Rad. 11001-03-25-000-2016-00019-00 (0034- 2016). 7 Sentencia de 20 de septiembre de 2018; C.P. Dr. Milton Chaves García; Rad. 4700123-33-000-2013-00148-01(22043). [↑](#footnote-ref-4)
5. Sentencia de 20 de septiembre de 2018; C.P. Dr. Milton Chaves García; Rad. 0800123-31-000-2010-00777-01(20223). [↑](#footnote-ref-5)
6. Consejo de Estado, Sección Tercera; Sentencia 17 de septiembre de 2018; C.P. Dr.

Jaime Enrique Rodríguez; Rad. 15001-23-31-000-2004-00073-01 (46579). [↑](#footnote-ref-6)
7. C.P. Dr. Danilo Rojas Betancourth; Rad. 250002326000200300208-01. [↑](#footnote-ref-7)
8. Ver en igual sentido la sentencia de unificación del Consejo de Estado de 21 de marzo de 2018 que puntualizó: *“(...) 15.2.1. También se ha señalado que, existiendo la posibilidad de obtener la devolución de lo pagado por concepto de la TESA a través de un mecanismo administrativo establecido exclusivamente para ello,* ***la falta de prueba sobre su agotamiento infructuoso implicaría que el daño no fuera cierto*** *conclusión que aplicaría para los pagos de la TESA respecto de los cuales la sociedad actora no solicitó la respectiva devolución, pero no para aquéllos en los que, pese a haber adelantado dicho trámite, no obtuvo la devolución pedida, pues allí no habría duda alguna de que el daño no pudo ser revertido y, en consecuencia, constituiría un daño cierto. (...)" (Destacado de la Sala)* [↑](#footnote-ref-8)
9. Circunstancia que no siempre se presenta pues en los casos en los que no hay razones para considerar que el pago fue indebido o en exceso y, sin embargo, se alega que constituyó un daño antijurídico, el mecanismo administrativo no tendría la virtualidad de permitir su reversión -piénsese en la hipótesis en la que se demande la responsabilidad del Estado por daño especial o en aquélla en la que, dados los efectos hacia futuro de la sentencia de inexequibilidad y lo consolidado de la situación de los demandantes, en los términos de la jurisprudencia de las Secciones Primera y Cuarta, tanto la vía administrativa como la eventual acción de nulidad y restablecimiento del derecho que le sucedería estarían avocadas al fracaso y, en consecuencia, serían inanes. [↑](#footnote-ref-9)
10. Cfr. aclaración de voto de la consejera Stella Conto Díaz del Castillo a la sentencia de reemplazo proferida por el pleno de la Sección Tercera en el expediente 28486. Este planteamiento cambiaría sustancialmente las reglas probatorias asumidas por la Corporación en materia de acreditación del daño pues, hasta ahora, ha sido indiscutido que la prueba de un pago, como el realizado en este caso, es suficiente para tener por acreditado que el mismo causó un detrimento patrimonial. Aunque no puede desconocerse la pertinencia de adentrarse en un estudio como el sugerido por esta tesis, estudio que implicaría redefinir lo que constituye un detrimento patrimonial y la forma de acreditarlo, en el estado actual de la jurisprudencia de la Corporación no podría admitirse, a la luz de una regla de la experiencia escuetamente formulada, que pese a haber realizado un pago, esto es, una erogación económica, un demandante no sufrió menoscabo patrimonial alguno porque, dada su naturaleza de intermediario comercial, tenía la posibilidad de trasladar dicho costo a los consumidores finales, razonamiento que conlleva a restringir ampliamente la posibilidad que tendrían todos los intermediarios comerciales de acudir con éxito a la acción de reparación directa y que, adicionalmente, los avoca a allegar una suerte de prueba diabólica pues tendrían que demostrar que no trasladaron dicho pago a sus clientes -negación indefinida que, en los términos de la normativa probatoria, no requiere prueba porque, justamente, la misma es de difícil consecución- y, adicionalmente, que el no traslado del mismo no se reflejó en una ventaja económica equivalente -pues en el escenario de libre competencia el asumir un costo que los demás competidores tendrían la posibilidad de trasladar a los clientes constituye, sin lugar a dudas, una estrategia comercial a través de la cual se persiguen y obtienen réditos económicos-. [↑](#footnote-ref-10)
11. Cfr. sentencia proferida por el pleno de la Sección Tercera en el expediente 28486, C.P. Marta Nubia Velázquez Rico, tesis que supone que en el marco del proceso administrativo de devolución de tributos consagrado por el Estatuto Tributario y, sucedáneamente, en el de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho que se interpusiera contra el acto administrativo que le diera fin, la sociedad actora habría podido obtener la devolución [↑](#footnote-ref-11)
12. ARTICULO 2536. <PRESCRIPCION DE LA ACCION EJECUTIVA Y ORDINARIA>. *<Artículo modificado por el artículo 8 de la Ley 791 de 2002. El nuevo texto es el siguiente:>* La acción ejecutiva se prescribe por cinco (5) años… [↑](#footnote-ref-12)
13. ARTÍCULO 101. DEVOLUCIONES. Cuando el acto, contrato o negocio jurídico no se registre en razón a que no es objeto de registro de conformidad con las disposiciones legales, o se presenten pagos en exceso o pago de lo no debido, procederá la devolución del valor pagado. Para efectos de la devolución, el interesado elevará memorial de solicitud a la Secretaría de Hacienda, acompañada de la prueba del pago, dentro de los dos (2) meses siguientes contados a partir de la ejecutoria del acto o providencia que rechaza o niega el registro, en el caso de que el documento no se registre por no ser registrable; o dentro de los tres (3) meses siguientes a la solicitud de registro, para el caso de los pagos en exceso y pago de lo no debido. [↑](#footnote-ref-13)
14. *"POR LA CUAL SE EXPIDE EL ESTATUTO DE RENTAS DEL DEPARTAMENTO DE BOYACÁ".* 22 “Modificado por la Ley 223 de 1995, artículo 49. DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales deberá 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.” [↑](#footnote-ref-14)