

ACTO ADMINISTRATIVO – Crea, modifica o extingue una situación jurídica / ACTOS DEFINITIVOS – Concepto / JURISDICCION CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA – Actos demandables / SOLICITUD DE DEVOLUCION – La respuesta de la DIAN informando el trámite no es un acto administrativo

De acuerdo con lo anterior, la Sala observa, al igual que lo hizo el Tribunal, que en los actos administrativos demandados la DIAN no se pronunció en relación con la procedibilidad o no de la devolución del impuesto de timbre solicitado por la demandante. La Administración Tributaria se limitó a señalar que no era competente para conocer de la solicitud de devolución de pagos en exceso del impuesto de timbre, pues en su criterio, ello correspondía al agente retenedor que era el Ministerio de Comunicaciones. Ahora bien, la Sala advierte que el acto administrativo se define como una manifestación de la voluntad de la Administración que tiene la capacidad de crear, modificar o extinguir una situación jurídica. Además, sólo son susceptibles de control jurisdiccional aquellos que pongan término a un proceso administrativo. En efecto, el artículo 50 del C.C.A., in fine, define los actos definitivos como aquellos “que ponen fin a una actuación administrativa, los que deciden directa o indirectamente el fondo del asunto; los actos de trámite pondrán fin a una actuación cuando hagan imposible continuarla”. Preciado lo anterior, se observa que en el sub examine, los actos demandados no crean, modifican ni extinguen una situación jurídica particular de la demandante, como tampoco, ponen fin a la actuación administrativa iniciada por la actora con ocasión de su solicitud de devolución, que sea susceptible de ser demandada ante esta jurisdicción. A juicio de la Sala, a través de los actos acusados, la demandada simplemente le indica a COMCEL ante quién deben presentar la solicitud y el procedimiento para ello, es decir, que no decidió directa o indirectamente el fondo del asunto. Tampoco, la información suministrada por la DIAN hizo imposible continuar con la actuación, ni es un medio para que se produzca un acto definitivo. Es claro entonces, que el Oficio y las Resoluciones demandadas no pueden considerarse como una negativa ni como una decisión definitiva de la DIAN, por ello mismo no son actos administrativos sujetos al control jurisdiccional, porque no crean, modifican o extinguen una situación jurídica particular.

FUENTE FORMAL: CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 50

PREVALENCIA DEL DERECHO SUSTANCIAL SOBRE EL FORMAL – Límites. Su aplicación no puede llegar a desconocer las reglas fundamentales del procedimiento / DERECHO DE DEFENSA – Se vulneraría si se realiza un juicio de legalidad sobre aspectos que no han sido objeto de pronunciamiento por parte de la demandada

Ahora bien, en relación con la aplicación del artículo 228 de la Carta, en el que se sustentó el a quo para analizar de fondo los actos acusados, esta Corporación advierte que las facultades del juez para interpretar la demanda y aplicar el principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, no pueden llegar hasta el punto de dejar de lado una de las reglas fundamentales que enmarcan el procedimiento ante la jurisdicción contenciosa administrativa, como lo es el juzgamiento de actos administrativos definitivos. Lo anterior quebrantaría los derechos al derecho al debido proceso y a la defensa de la demandada, toda vez que si se realizara el juicio de legalidad que propone la actora -la confrontación entre las normas invocadas como violadas y los actos- ello conduciría a estudiar de fondo aspectos sobre los que la DIAN no se pronunció en sede administrativa,

como es precisamente la procedibilidad de la solicitud de devolución del pago en exceso por concepto de impuesto de timbre.

CONFLICTO NEGATIVO DE COMPETENCIAS – Procedimiento / SALA DE CONSULTA Y SERVICIO CIVIL – Es la competente para determinar quien debe conocer de la solicitud de devolución de COMCEL / SOLICITUD DE DEVOLUCION POR PAGO EN EXCESO – El oficio que remitió la solicitud para su trámite no es un acto administrativo

De las pruebas aportadas al proceso, se advierte que COMCEL elevó un derecho de petición ante el Ministerio de Comunicaciones para solicitar la devolución del impuesto de timbre, intereses y sanciones pagados por la actora en virtud de los contratos de concesión. El Ministerio contestó que no era competente para atender tal solicitud pues los pagos recibidos de la demandante habían sido transferidos a la DIAN, entidad que debía pronunciarse al respecto. Para la Sala, teniendo en cuenta que tanto el Ministerio de Comunicaciones como la DIAN manifestaron no tener competencia para decidir de fondo la petición de devolución, lo que surgió en realidad fue un conflicto negativo de competencias administrativas cuyo trámite está regulado en el artículo 33 del C.C.A., lo cual es en realidad el aspecto que primero debe definirse en el sub examine y que permitirá a COMCEL obtener una respuesta de fondo sobre su solicitud que, si fuera el caso, podría discutir ante esta jurisdicción. En tales condiciones, el competente para decidir el conflicto negativo de competencias, dentro del trámite señalado en el artículo 33 del C.C.A., es la Sala de Consulta y Servicio Civil de esta Corporación, razón por la cual no es éste ni el trámite ni la Sala competente para decidir el conflicto de competencias suscitado.

FUENTE FORMAL: CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 33

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D. C., quince (15) de abril de dos mil diez (2010).

Radicación Número: 25000-23-27-000-2007-90073-01(17163)

Actor: COMUNICACION CELULAR S. A. -COMCEL

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte actora contra la sentencia del 12 de marzo de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, que negó las súplicas de la demanda en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho, contra los

actos administrativos mediante los cuales la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, negó la devolución del pago del impuesto de timbre, intereses y sanciones, pagado el 30 de diciembre de 2004 por la demandante.

ANTECEDENTES

El 28 de marzo de 1994, el Ministerio de Comunicaciones suscribió con COMCEL S.A., OCCEL S.A. y CELCARIBE S.A., los contratos de concesión números 000004¹, 00005² y 00006³, respectivamente, a través de los cuales el Ministerio autorizó usar el espectro electromagnético, para telefonía móvil celular.

En la cláusula 6ª de los contratos se estipuló que el valor de estos sería de: \$259.161.000.000 para COMCEL; \$123.120.000.000 para OCCEL S.A. y \$91.961.000.000 para CELCARIBE, suma que tenían que pagar de contado por una sola vez y dentro de los 10 días siguientes al perfeccionamiento de cada uno de los contratos. Además se acordó que, para efectos fiscales, las sumas antes mencionadas constituyen el valor del contrato⁴.

De otra parte, la cláusula 7ª dispuso: “...*En virtud de lo dispuesto en el numeral 22 del artículo 3 del Decreto 1901 de 1990 y en el pliego de condiciones, el concesionario deberá cancelar trimestralmente al Ministerio de Comunicaciones, por conducto del Fondo de Comunicaciones, por concepto de derecho a la utilización y explotación de las frecuencias radioeléctricas... una suma equivalente al 5% de los ingresos brutos mensuales de la empresa...*”.

El Ministerio de Comunicaciones, en calidad de agente de retención del impuesto de timbre, solicitó el pago de dicho gravamen con motivo de la celebración de los contratos y tomó como base el valor de los mismos, sin incluir el 5% de que trata la cláusula séptima.

El 30 de diciembre de 2004, con ocasión de la modificación del contrato de concesión, el Ministerio de Comunicaciones exigió a COMCEL, empresa que había absorbido a OCCEL S.A. y a CELCARIBE S.A., el pago del impuesto de timbre, más los intereses y sanciones, sobre el valor adicional del 5% de los ingresos brutos mensuales de la empresa, como prerrequisito para la firma de dicha modificación.

El 30 de diciembre de 2004, COMCEL pagó a la Tesorería del Ministerio, la suma de \$1.040.112.000.00⁵ por concepto de impuestos de timbre, intereses y sanciones, así:

COMPañIA	VALOR
COMCEL	\$ 617.438.000
OCCEL	\$ 311.528.000
CECARIBE	\$ 111.146.000
TOTAL	\$1.040.112.000

¹ Fl. 43 c.p.

² Fl. 54 c.p.

³ Fl. 66 c.p.

⁴ Cláusula 6ª párrafo 2º

⁵ Folios 215 a 217 c.p.

COMCEL pidió la devolución de las anteriores sumas, pero mediante oficio 000309 de 11 de mayo de 2005⁶, el Ministerio de Comunicaciones negó dicha solicitud con fundamento en que los valores reclamados habían sido transferidos a la DIAN el 14 enero de 2005. La anterior decisión fue confirmada en los oficios 000407 del 14 de junio y 000518 de 13 de julio de 2005⁷, con ocasión del recurso de reposición interpuesto por COMCEL S.A.

El 9 de marzo de 2006, la sociedad demandante le solicitó a la DIAN, la devolución de las anotadas sumas, con base en el artículo 859 del E.T.⁸

Mediante Oficio 0084 de 5 de mayo de 2006⁹, la Jefe del Grupo de Devoluciones de la DIAN, negó a COMCEL la devolución del pago de impuesto de timbre, intereses y sanciones por valor \$1.040.112.000 realizado el 30 de diciembre de 2004. Posteriormente con Resolución N° 631-00001 del 22 de agosto de 2006¹⁰, la misma dependencia al decidir el recurso de reposición, confirma la decisión contenida en el acto recurrido.

La anterior decisión fue confirmada por la Resolución N° 6126-200005 del 11 de diciembre de 2006 del Administrador Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, con ocasión del recurso de apelación.

LA DEMANDA

La sociedad actora en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho solicitó declarar la nulidad de los actos proferidos por la DIAN que negaron la devolución del pago del impuesto de timbre, intereses y sanciones. A título de restablecimiento del derecho, pidió (i) de manera principal, se condene a la Nación a devolver a COMCEL \$1.040.112.000, por concepto de impuesto de timbre, intereses y sanciones pagados en exceso y, subsidiariamente, condenar a la Nación a devolver a COMCEL, los intereses por valor de \$193.222.000 y de la sanción de \$76.990.000; y (ii) pagar los intereses corrientes y de mora según el artículo 863 E.T.

Cita como normas violadas los artículos 8 de la Ley 153 de 1887; 370, 519 y 859 del E.T.; 6 del Decreto Reglamentario 189 de 1988; 11 del Decreto Reglamentario 380 de 1996 y 10 y 11 del Decreto Reglamentario 1000 de 1997,

El concepto de violación se sintetiza así:

1. Fundamentación de la no causación del impuesto de timbre sobre la suma periódica del 5%.

La tarifa periódica del 5% de los ingresos brutos mensuales de la empresa, es consecuencia del derecho de utilización y explotación de las frecuencias radioeléctricas. Ese porcentaje se denomina en el contrato de concesión como “tarifa periódica de contraprestación”.

⁶ Fl. 218 c.p.

⁷ Fls. 220 a 222 c.p.

⁸ Fls 223 a 233 c.p.

⁹ Fls 20 a 22 c.p.

¹⁰ Fls. 23 a 27 c.p.

Las tarifas periódicas de contraprestación tienen un origen legal¹¹ y no contractual, toda vez que su nacimiento a la vida jurídica no surge del concurso de voluntades de las partes, sino de la imposición de un derecho económico no tributario (tarifas) a favor del Ministerio de Comunicaciones. De conformidad con la sentencia del 18 de septiembre de 1992 del Consejo de Estado, el hecho gravado en el impuesto de timbre está conformado por la creación contractual de su obligación.

De acuerdo con los antecedentes normativos del impuesto, se entiende que hay constitución o existencia de obligaciones, sólo cuando se trata de un título valor o de un instrumento en cuyo texto escrito se haga constar el nacimiento de las obligaciones mediante el concurso de voluntades de las partes, tal como lo dispone el artículo 5 del Decreto 1222 de 1976, normativa vigente que ha reglamentado disposiciones idénticas como son los artículos 14 de la Ley 2ª de 1976 y 519 del Estatuto Tributario.

Con base en lo anterior, insiste en que el origen del hecho y la base gravable del impuesto de timbre es esencialmente contractual, por lo que los documentos gravados con este tributo, deben incluir obligaciones dinerarias que nacen de un acuerdo de voluntades.

De conformidad con lo planteado, el pago de las tarifas periódicas de contraprestación, que tienen un origen legal y su nacimiento a la vida jurídica no surge del acuerdo de voluntades de las partes, constituye jurídicamente un pago de lo no debido susceptible de devolución.

La anterior apreciación es tan cierta, que en el párrafo 2º de la cláusula 6ª del contrato de concesión se estipuló: "...para efectos fiscales el valor del contrato será el anteriormente mencionado es decir la suma de \$259.161.000.000 correspondientes al contrato con COMCEL S.A.; \$123.120.000.000,00 de OCCCEL S.A. y \$91.961.000.000 de CELCARIBE S.A".

Así, entonces, queda demostrada la violación al artículo 519 del E.T.

2. Fundamentación de la petición principal de devolución del impuesto, intereses y sanciones:

Controvierte la apreciación de la Administración en los actos acusados, según la cual, para la devolución solicitada debe aplicarse el procedimiento previsto para las devoluciones de las retenciones del impuesto de renta y ventas, por no existir procedimiento especial aplicable para el impuesto de timbre. A juicio de la actora, el artículo 859 E.T. ordena a la Administración efectuar las devoluciones de impuestos, originadas en exceso de retenciones legalmente practicadas. Además existen normas reglamentarias que señalan el procedimiento que se debe seguir para la "devolución o compensación de pagos en exceso por concepto de obligaciones tributarias", como son los artículos 10 y 11 del Decreto 1000/97

No es admisible pretender aplicar por analogía al impuesto de timbre disposiciones dictadas específicamente para el impuesto de renta y ventas¹². La analogía en materia jurídica solo es procedente cuando no exista disposición exactamente aplicable al asunto controvertido, conforme el artículo 8 de la Ley 153 de 1887.

¹¹ Arts. 59 (decreto 1900/90, 3º numeral 22 Decreto 1901/99)

¹² Artículo 6 del Decreto 1189 de 1988 para el impuesto de renta y art. 11 del Decreto 380 de 1996, para el impuesto sobre las ventas.

Conforme al artículo 2 de la Constitución Política, la DIAN debe resolver las solicitudes presentadas por los particulares teniendo en cuenta las normas pertinentes, sin recurrir a analogías procedimentales que no resultan pertinentes.

3. Fundamentación de la petición subsidiaria de devolución de intereses y sanciones:

Según el artículo 370 del E.T. y el numeral 3° del artículo 27 del Decreto 2076 de 1992, en este caso, el Ministerio de Comunicaciones es el agente de retención del impuesto de timbre, por ser entidad de derecho público. Así, pues, como lo pagado por sanciones e intereses por COMCEL, constituye pago de lo no debido, al Ministerio es al que le corresponde la devolución reclamada por tales conceptos.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda con los siguientes argumentos:

En primer lugar, propone la excepción de inepta demanda, respecto de la petición final subsidiaria de devolución de intereses y sanciones, porque en el caso de ser procedente, debe ser devuelta por el Ministerio y no por la DIAN.

En cuanto al asunto de fondo, considera acertada la posición del Ministerio de Comunicaciones, relacionada con la procedencia del impuesto de timbre respecto de la obligación de pago de sumas periódicas que tiene su origen en el Decreto 1901 de 1990.

Explica que el acuerdo de voluntades no deja de existir por el mero hecho de que el Decreto 1901/90 establezca que al celebrar contratos de concesión se generen unas sumas periódicas a pagar. Siempre permanece la voluntad del concesionario de suscribir o no el contrato, en el que se estipulan las tarifas periódicas de contraprestación, como en este caso se hizo en la cláusula 7ª del contrato de concesión.

La demandante acudió ante la jurisdicción, pero cambia radicalmente su posición, pues señala como competente para la devolución a la DIAN y deja incólumes los actos expedidos por el Ministerio de Comunicaciones, que fue la entidad con la que existió la relación jurídica material que dio lugar a la solicitud de devolución.

Aclara que es el Ministerio de Comunicaciones, en calidad de agente retenedor del impuesto de timbre, el llamado a realizar la retención y a consignar lo retenido, de conformidad con el artículo 370 del E.T. En el Decreto 1189 de 1988 se establecen las condiciones para el reintegro de las retenciones indebidamente practicadas o practicadas en exceso, por lo que al haberse configurado la relación jurídica material entre el retenido y agente retenedor, ello obliga al Ministerio de Comunicaciones a hacer las devoluciones correspondientes.

Transcribe apartes del Concepto 1091 de enero de 2002 expedido por la DIAN, sobre la devolución del impuesto de timbre y, agrega, que a *contrario sensu* de lo señalado por la demandante, los Decretos 1000 de 1997 y 380 de 1996, aluden a los pagos en exceso o de lo no debido pero en las declaraciones de impuestos de renta y ventas. Para el impuesto de timbre, como no existe una declaración o un recibo de pago por parte del sujeto pasivo obligado a cumplir con la obligación de pagar el impuesto, al igual que en los casos de retenciones por renta o ventas, debe aplicarse lo dispuesto en el artículo 6º del Decreto 1189 de 1988, que regula

los casos en que pudo haberse efectuado por parte del agente retenedor una retención superior a la que legalmente corresponde.

El artículo 859 del E.T. no es aplicable al caso, porque lo que pretende la norma es la devolución de saldos a favor determinados u originados por exceso de retenciones legalmente practicadas, las cuales por ser constitutivas de pago anticipado del impuesto, son un exceso de pago anticipado respecto de los impuestos determinados. Lo que pretende la norma es que cuando ello ocurra no sea necesario verificar previamente el pago a favor de la Administración de las retenciones efectuadas por parte del agente retenedor.

Lo anterior resulta contrario a lo reclamado por la demandante, pues pretende que se constituya un pago en exceso o de lo no debido, que no consta a su favor en declaración alguna y que debiera ser objeto de solicitud de devolución ante el agente retenedor, de ser el caso, previa comprobación de su derecho.

Finalmente, el Decreto 1000 de 1997, hace referencia a las solicitudes de devolución de saldos a favor e inclusive de pagos en exceso, pero originados tanto en declaraciones tributarias o recibos de pago, a través de los cuales surge la relación jurídico material con la Administración de Impuestos, que le permite elevar la solicitud de devolución respectiva, lo que no es aplicable al presente caso.

TRÁMITE

Mediante auto del 21 de noviembre del 2007, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca ordenó notificar de la demanda al Ministerio de Comunicaciones para que interviniera en el proceso en calidad de litisconsorte facultativo. El Ministerio no se pronunció dentro de la oportunidad procesal concedida.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda con fundamento en lo siguiente:

La excepción propuesta por la demandada sobre la ineptitud sustantiva de la demanda, se fundamenta en que, a juicio de la DIAN, la petición subsidiaria de devolución de intereses y sanciones que debe hacer el Ministerio de Comunicaciones, resulta contradictoria, pues, no obstante reconocer de manera expresa que en caso de ser procedente la devolución le corresponde al Ministerio, solicita que se condene a la DIAN a su devolución.

El *a quo* indica que el demandante en el alegato considera que la demanda está dirigida contra la Nación representada por el Director General de la DIAN como titular de los derechos patrimoniales resultantes del pago del impuesto de timbre, las sanciones y los intereses, razón por la cual no existe la pretendida contradicción referida por la DIAN.

En cuanto al fondo del asunto, el Tribunal estimó que los actos acusados emitidos por la Administración de Impuestos Nacionales no decidieron el fondo del asunto que consistía en determinar si se causa o no el impuesto de timbre sobre el 5% de “tarifa periódica de contraprestación”, sino que se limitó señalar que la solicitud de devolución debió presentarla al Ministerio de Comunicaciones y no a la Administración de Impuestos.

Entonces, en principio, no podría entrar en materia dado que una errada comprensión de los hechos por parte del demandante, no obliga al juzgador,

porque éste, debe basarse en los hechos probados y, para este caso, son probados los actos acusados, esto es, no la negativa a devolver los tributos supuestamente pagados en exceso o como pago de lo no debido, sino la negativa a decidir de fondo sobre la solicitud por falta de competencia.

Sin embargo, la actora antes de elevar la solicitud ante la DIAN había hecho la misma petición ante el Ministerio de Comunicaciones, que le respondió con oficio de 14 de junio de 2005, en el que indica que la liquidación del tributo fue correctamente realizada y que correspondía a la DIAN pronunciarse de fondo sobre el asunto a fin de aclarar la pertinencia del pago.

Conforme al principio consagrado en el artículo 228 de la Constitución, los jueces en sus providencias deben dar prelación a lo sustancial sobre lo formal, más aún cuando fue la misma Administración quien indujo al administrado a elevar peticiones en el Ministerio de Comunicaciones como ante la DIAN. Además, es claro que el demandante lo que pretende es la devolución por parte de la Nación de unos tributos que entraron a sus arcas, por lo que resulta adjetivo y no sustancial cuál de las dos dependencias deba ser la llamada al correspondiente reconocimiento, en caso de que haya lugar a la devolución.

Consideró el Tribunal que de la lectura de las cláusula séptima de todos los contratos se observa la palabra “*además*” de lo dispuesto en la cláusula sexta, en donde se estipula el precio del contrato, por lo que surge, sin lugar a dudas, que el valor del contrato incluye tanto lo acordado en la cláusula sexta como en la cláusula séptima que contempla la tarifa periódica de contraprestación, como parte del valor total del contrato. Es de resaltar que lo establecido en dichas cláusulas constituye obligaciones contractuales cuantificables, que definen el monto del contrato.

Sostuvo que, si bien es cierto, la cláusula séptima surge de un imperativo legal en ella invocado¹³, tanto la entidad contratante como la contratista, manifestaron su voluntad de acogerse a ella, pues de no ser así, ni el contrato ni sus prórrogas se hubieran celebrado. Entonces, las cláusulas evidencian la configuración del hecho imponible y de la base gravable del tributo en cuanto que las mismas estipulan la existencia de obligaciones dinerarias del contrato.

La inconformidad de la demandante se circunscribe a que la tarifa periódica del 5% sobre los ingresos brutos mensuales de la empresa no forma parte del valor del contrato, lo que ha sido desvirtuado. En tales condiciones, la sociedad estaba obligada a pagar el impuesto de timbre, como efectivamente lo hizo, por lo que no existió un pago en exceso o de lo no debido y, por ende, derecho a devolución alguna.

Advirtió el *a quo* que como los dos cargos siguientes tenían que ver con la devolución del impuesto, los intereses y sanciones, al quedar clara la procedencia del cobro del tributo, los cargos subsidiarios tampoco pueden prosperar.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La parte actora manifestó su inconformidad con la sentencia de primera instancia y reitera los mismos argumentos expuestos en la demanda.

¹³ Numeral 22 del artículo 3 del Decreto 1901 de 1990

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte actora** reiteró los argumentos de la demanda.

La **parte demandada** insistió en los argumentos expuestos en la contestación en relación con la competencia de la DIAN para efectuar la devolución.

En cuanto al asunto de fondo, el artículo 19 del Decreto Ley 1900 de 1990 dispuso el alcance de las facultades de gestión, administración y control del espectro electromagnético en cabeza del Ministerio de Comunicaciones, entre las cuales está la de otorgar permisos para su utilización. El artículo 20 ibidem, señala que el uso de frecuencias radioeléctricas dará lugar a un pago o contraprestación a cargo de los concesionarios, situación que no desvirtúa el carácter contractual de la concesión.

La actora celebró con el Estado un contrato de concesión mediante el cual se le otorga la posibilidad de utilizar ciertas frecuencias del espectro electromagnético para la prestación de servicios de telefonía y conexos, privilegio que tiene como contraprestación contractual una contribución del 5% de los ingresos brutos mensuales, los cuales por ser contraprestación entran a formar parte de la base para el cálculo del impuesto de timbre.

En cuanto a la naturaleza de la contraprestación a cargo del concesionario¹⁴, esta corresponde al precio por la utilización de las frecuencias, como lo establece la jurisprudencia¹⁵ y, así, se desvirtúa la tesis de COMCEL en cuanto a que la regulación tarifaria por concepto de contraprestación impide tenerla como de naturaleza contractual del acuerdo. Por tanto, en la liquidación del impuesto de timbre se debe incluir dentro del valor del contrato, el valor de los pagos periódicos, tal como se establece en el Contrato de Concesión.

El **Ministerio de Comunicaciones** a través de apoderado solicitó que se nieguen las pretensiones de la demanda. Indica que su alegato tiene dos partes: Una primera, en la cual el Ministerio señala las falencias ocurridas con ocasión del llamado a la entidad como litisconsorte facultativo¹⁶ y donde solicita una sentencia de inhibición por cuanto la posición de la entidad no puede ser discutida, al constar en actos administrativos en firme que no han sido demandados. La segunda parte, donde se ilustra respecto de la situación de fondo sobre si el Ministerio debe reintegrar o no el dinero que le fue pagado por COMCEL por el impuesto de timbre.

La sentencia de segunda instancia debe referirse exclusivamente a la demanda, de manera congruente con lo que se debate, según el principio de justicia rogada. No puede, como sí lo hizo el fallador de primera instancia, abordar el estudio del comportamiento del Ministerio, sin importar lo dicho por la DIAN, aunque el análisis hubiera llegado a la conclusión correcta de que las rentas en discusión son contractuales.

En cuanto a los motivos de la negativa de devolución por concepto del impuesto de timbre del Ministerio de Comunicaciones a la sociedad Comcel, aclaró que la naturaleza de las contraprestaciones que se cancelan al Ministerio a través del

¹⁴ Cláusula séptima del contrato

¹⁵ Corte Constitucional, C-318 del 8 de noviembre de 2006, M.P. Rodrigo Escobar Gil.

¹⁶ La condición de litisconsorte facultativo y la solicitud de nulidad que al respecto se formuló por el Ministerio de Comunicaciones, fueron decididos mediante auto de Ponente del 17 de abril del 2009.

Fondo de Comunicaciones, quedó definida por la Corte Constitucional en la sentencia C-927 de 2006, en donde si bien la Corte se declaró inhibida para fallar por la falencia de los argumentos, señaló que los artículos 7 de la Ley 72 de 1989 y 59 del Decreto-Ley 1900, no son normas de naturaleza tributaria, sino derechos que cobra el Estado.¹⁷

De otra parte, si la devolución de los dineros fuera procedente, no es el Ministerio de Comunicaciones el competente para definir la devolución, sino la DIAN conforme a procedimientos claramente establecidos.

Precisa que no se han demandado los conceptos de la DIAN que contienen las directrices para el Ministerio de Comunicaciones, con fundamento en los cuales se produjeron las decisiones tomadas frente a la solicitud de la actora, por lo que concluye que es obligación del Ministerio aplicar los conceptos de la autoridad tributaria. Agrega que no es el Ministerio de Comunicaciones el competente para definir asuntos tributarios sino la DIAN, por lo que es correcta la interposición de la demanda contra la DIAN.

En los contratos con los operadores de Telefonía Móvil Celular, están incorporados íntegramente los diferentes elementos que suponían un valor a pagar al Estado, representado en este caso por el Ministerio de Comunicaciones. No puede la contraparte alegar que el costo para la obtención de la concesión, no involucraba desde el principio todos los elementos que fueron más tarde considerados para el pago del impuesto de timbre, y no por razón del derecho de las comunicaciones, sino por razón del derecho tributario.

Resulta sorprendente la intención de presentar como accesorio aquello que no tiene esa naturaleza, es decir, la parte del espectro radioeléctrico asignada a la actora, forma un todo, para determinar las obligaciones del contrato, porque no es posible imaginar el servicio de telefonía móvil celular sin el espectro que se atribuye para el desarrollo de la concesión.

El **Ministerio Público** considera que la sentencia apelada debe ser confirmada, porque los contratos que dieron origen al pago del impuesto de timbre son de concesión y, sin lugar a dudas, su constitución o sola existencia genera una serie de obligaciones entre las partes, dentro de las cuales cabe resaltarse, la del pago del impuesto timbre y, de manera correlativa, la del Ministerio de Comunicaciones a autorizarle la utilización y explotación de las frecuencias radioeléctricas que son monopolio del Estado, lo que genera además una “tarifa periódica de contraprestación”.

¹⁷ C-927 de 2006 “...En conclusión, las contraprestaciones que surgen por el permiso para el uso del espectro electromagnético, por la autorización para la instalación de redes de telecomunicaciones y por las concesiones que legitiman la prestación de los servicios de transmisión de datos, tienen la naturaleza de ingresos no tributarios del Estado, cuyo origen es la expedición de un título habilitante de raigambre voluntario o contractual, sujeto a la previa y expresa aprobación del Estado. No se trata de obligaciones tributarias pues lejos de tener su fuente en un acto legal impositivo, proceden de la libre iniciativa de un particular que pretende beneficiarse o lograr un margen de utilidad por el uso o la explotación de un bien de propiedad exclusiva del Estado, el cual, en este caso, son los canales radioeléctricos y demás medios de transmisión.

El contrato de concesión es de tracto sucesivo y por su naturaleza, el legislador dispuso un pago periódico al tenor de lo dispuesto en el numeral 22 del artículo 3 del Decreto 1901 de 1990, que debe hacer parte de la base gravable del mismo.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Previo a analizar la controversia planteada por la sociedad actora, esta Corporación debe analizar si los actos administrativos acusados son susceptibles de control judicial.

Lo anterior, porque el Tribunal señaló que los actos no decidieron el fondo la solicitud de COMCEL, relacionada con la devolución del impuesto de timbre, sino que se fundamentaron en la falta de competencia de la DIAN para resolverla. Pero, el *a quo*, en aplicación del principio consagrado en el artículo 228 de la Constitución Política, consideró que debía entenderse que lo pretendido es la devolución de unos tributos por parte de la Nación.

En tales condiciones, procede la Sala a estudiar los actos demandados en los que se decide sobre la petición de COMCEL en la que solicita la devolución de los pagos retenidos en exceso por el Ministerio de Comunicaciones por concepto del impuesto de timbre, incluidos intereses y sanciones, en cuantía de \$1.040.112.000.

Tal petición fue decidida en el Oficio 031-061-134-0084 del 5 de mayo del 2006, contra el cual se interpusieron los recursos de reposición y de apelación que fueron resueltos por la demandada mediante las Resoluciones 632-00001 del 22 de agosto del 2006 y 6126-200005 del 11 de diciembre del 2006, respectivamente.

En el **Oficio 031-061-134-0084 del 5 de mayo del 2006**, la DIAN sostuvo:

“En ese orden de ideas para el presente caso, en que la actuación se supedita al impuesto de timbre, es el agente de retención Ministerio de Comunicaciones, tal y como lo corrobora la sociedad COMUNICACIÓN CELULAR COMCEL S.A., el agente autorizado para efectuar, declarar y pagar la retención, así como para expedir los correspondientes certificados que comprueben la retención practicada.

“Cuando se efectúa un pago en exceso o de lo no debido en este impuesto, procede la devolución por parte del agente retenedor, utilizando el mismo procedimiento consagrado para la devolución de pagos en exceso por concepto de retención en la fuente a título de impuesto de renta e impuesto sobre las ventas, toda vez que no existe procedimiento expreso aplicable para este caso.

“(…). El afectado debe solicitar por escrito al agente retenedor su devolución con las pruebas del caso, debiendo el agente retenedor descontar los valores devueltos en la declaración de retención del mes en que se produzca la devolución y anular el certificado de retención expedido.

(…)” (Subrayas fuera de texto).

En la **Resolución 632-00001 de 22 de agosto de 2006**, al resolver el recurso de reposición, la demandada reitera lo expuesto en el Oficio recurrido y agrega que la solicitud de devolución debe reunir los requisitos generales y especiales

establecidos en los artículos 3 y 10 del Decreto 1000 de 1997, en concordancia con la Orden Administrativa 0004 de 2002.

En la **Resolución 6126-200005 del 11 de diciembre del 2006**, que decide el recurso de apelación y en la que se confirma el acto recurrido, la DIAN concluye que “(...), *al no ser competente la Administración Tributaria sino el agente retenedor para conocer de la solicitud de devolución de pago en exceso de retenciones practicadas a título del impuesto de timbre, es que no procede pronunciamiento de fondo sobre la existencia o no del citado derecho, ni sobre su reconocimiento*”. (Subrayas fuera de texto).

De acuerdo con lo anterior, la Sala observa, al igual que lo hizo el Tribunal, que en los actos administrativos demandados la DIAN no se pronunció en relación con la procedibilidad o no de la devolución del impuesto de timbre solicitado por la demandante. La Administración Tributaria se limitó a señalar que no era competente para conocer de la solicitud de devolución de pagos en exceso del impuesto de timbre, pues en su criterio, ello correspondía al agente retenedor que era el Ministerio de Comunicaciones.

Ahora bien, la Sala advierte que el acto administrativo se define como una manifestación de la voluntad de la Administración que tiene la capacidad de crear, modificar o extinguir una situación jurídica. Además, sólo son susceptibles de control jurisdiccional aquellos que pongan término a un proceso administrativo¹⁸.

En efecto, el artículo 50 del C.C.A., *in fine*, define los **actos definitivos** como aquellos “*que ponen fin a una actuación administrativa, los que deciden directa o indirectamente el fondo del asunto; los actos de trámite pondrán fin a una actuación cuando hagan imposible continuarla*”.

Precisado lo anterior, se observa que en el *sub examine*, los actos demandados no crean, modifican ni extinguen una situación jurídica particular de la demandante, como tampoco, ponen fin a la actuación administrativa iniciada por la actora con ocasión de su solicitud de devolución, que sea susceptible de ser demandada ante esta jurisdicción.

A juicio de la Sala, a través de los actos acusados, la demandada simplemente le indica a COMCEL ante quién deben presentar la solicitud y el procedimiento para ello, es decir, que no decidió directa o indirectamente el fondo del asunto. Tampoco, la información suministrada por la DIAN hizo imposible continuar con la actuación, ni es un medio para que se produzca un acto definitivo.

Es claro entonces, que el Oficio y las Resoluciones demandadas no pueden considerarse como una negativa ni como una decisión definitiva de la DIAN, por ello mismo no son actos administrativos sujetos al control jurisdiccional, porque no crean, modifican o extinguen una situación jurídica particular.

Ahora bien, en relación con la aplicación del artículo 228 de la Carta, en el que se sustentó el *a quo* para analizar de fondo los actos acusados, esta Corporación advierte que las facultades del juez para interpretar la demanda y aplicar el principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal¹⁹, no pueden llegar hasta el punto de dejar de lado una de las reglas fundamentales que enmarcan el procedimiento ante la jurisdicción contenciosa administrativa, como lo es el juzgamiento de actos administrativos definitivos.

¹⁸ Art. 135 del C.C.A.

¹⁹ Artículo 4° del C.P.C.

Lo anterior quebrantaría los derechos al derecho al debido proceso y a la defensa de la demandada, toda vez que si se realizara el juicio de legalidad que propone la actora -la confrontación entre las normas invocadas como violadas y los actos- ello conduciría a estudiar de fondo aspectos sobre los que la DIAN no se pronunció en sede administrativa, como es precisamente la procedibilidad de la solicitud de devolución del pago en exceso por concepto de impuesto de timbre.

Igualmente, el Tribunal sostuvo que la Administración indujo al administrado a elevar peticiones tanto al Ministerio de Comunicaciones como a la DIAN, pero estimó que era la Nación a quien correspondía en últimas devolverle los pagos en exceso reclamados, siendo "*adjetivo y no sustancial*" cuál de las dos dependencias era a quien correspondía atender tal devolución.

Al respecto, esta Corporación observa que el Tribunal, al analizar de fondo el aspecto planteado por la actora, define tácitamente y sin motivación alguna que la competencia para la devolución del pago en exceso del impuesto de timbre es de la DIAN.

De las pruebas aportadas al proceso, se advierte que COMCEL elevó un derecho de petición ante el Ministerio de Comunicaciones para solicitar la devolución del impuesto de timbre, intereses y sanciones pagados por la actora en virtud de los contratos de concesión²⁰. El Ministerio contestó que no era competente para atender tal solicitud pues los pagos recibidos de la demandante habían sido transferidos a la DIAN, entidad que debía pronunciarse al respecto.

Para la Sala, teniendo en cuenta que tanto el Ministerio de Comunicaciones como la DIAN manifestaron no tener competencia para decidir de fondo la petición de devolución, lo que surgió en realidad fue un conflicto negativo de competencias administrativas cuyo trámite está regulado en el artículo 33 del C.C.A.²¹, lo cual es en realidad el aspecto que primero debe definirse en el *sub examine* y que permitirá a COMCEL obtener una respuesta de fondo sobre su solicitud que, si fuera el caso, podría discutir ante esta jurisdicción.

En tales condiciones, el competente para decidir el conflicto negativo de competencias, dentro del trámite señalado en el artículo 33 del C.C.A., es la Sala de Consulta y Servicio Civil de esta Corporación²², razón por la cual no es éste ni el trámite ni la Sala competente para decidir el conflicto de competencias suscitado.

En todo caso y para efectos de lo que aquí se discute, como el Oficio 031-061-134-0084 del 5 de mayo del 2006 y las Resoluciones 632-00001 del 22 de agosto del 2006 y 6126-200005 del 11 de diciembre del 2006, no son actos administrativos definitivos susceptibles de control jurisdiccional, esta Corporación

²⁰ Folios 218 a 222 c.p.

²¹ ARTICULO 33. FUNCIONARIO INCOMPETENTE. (...) PARÁGRAFO. <Parágrafo adicionado por el artículo 4 de la Ley 954 de 2005. El nuevo texto es el siguiente:> Los conflictos de competencias administrativas se resolverán de oficio, o por solicitud de la persona interesada. La entidad que se considere incompetente remitirá la actuación a la que estime competente; si esta también se declara incompetente remitirá la actuación a la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado".

Si dos entidades administrativas se consideran competentes para conocer y definir un determinado asunto, remitirán la actuación a la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado.

En los dos eventos descritos se observará el siguiente procedimiento: "Recibida la actuación en la Secretaría de la Sala, se fijará por tres (3) días hábiles comunes en lista a fin de que los representantes de las entidades en conflicto y las personas que tuvieren interés en el asunto puedan presentar sus alegatos o consideraciones. Vencido el anterior término, la Sala decidirá dentro de los veinte (20) días siguientes".

²² Art. 4º de la Ley 954 del 2005 que adicionó el artículo 33 del C.C.A.

revocará la sentencia apelada y, en su lugar, procederá a declararse inhibida para resolver de fondo la controversia planteada.

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,

F A L L A :

1. **REVÓCASE** la sentencia apelada.
2. En su lugar, **DECLÁRASE** inhibida para hacer un pronunciamiento de mérito respecto de las pretensiones de la demanda.
3. **RECONÓCESE**, personería para actuar en nombre de la entidad demandada a la Dra. MARÍA HELENA CAVIEDES CAMARGO, conforme al poder otorgado.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

Se deja constancia que la anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO