



Radicado: 76001-23-31-000-2011-01596-01 (21694)
Demandante: Central Hidroeléctrica de Caldas S.A. E.S.P.

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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., diez (10) de septiembre de dos mil veinte (2020)

Referencia: Acción de nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 76001-23-31-000-2011-01596-01 (21694)
Demandante: Central Hidroeléctrica de Caldas S.A. ESP
Demandados: Departamento del Valle del Cauca
Empresas Municipales de Cali EICE ESP

Tema: Estampilla Pro Hospitales Universitarios Públicos y Pro Universidad del Valle. Devolución. Retenciones. Hecho imponible. Aspecto espacial.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 29 de julio de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que resolvió (ff. 591 caa):

1. Declárese la nulidad del Oficio nro. 100-GG-000887-2009 del 20 de agosto de 2009, acto administrativo emanado de Emcali EICE ESP, y de las Resoluciones nros. 1858 del 10 de septiembre de 2010 y 007 del 20 de junio de 2011, expedidas por el Departamento del Valle del Cauca.

2. Niéguese las demás pretensiones de la demanda.

(...)

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 07 de julio de 2009, la parte actora solicitó al agente de retención –Empresas Municipales de Cali EICE ESP (Emcali)– la devolución de cuantías retenidas a título de las estampillas Pro Universidad del Valle y Pro Hospitales Universitarios Públicos durante los años 2005, 2006, 2007, 2008 y 2009 parcial. El agente de retención negó la devolución, mediante el Oficio nro. 100-GG-000887-2009, del 20 de agosto de 2009.

Luego, el 31 de mayo de 2010, la actora presentó ante el Departamento del Valle la solicitud con la petición de devolución de las mencionadas retenciones por cuantía de \$497.265.142, que fue negada mediante Resolución nro. 1858, del 10 de septiembre de 2010. Previa interposición del recurso de reconsideración, la entidad confirmó el acto recurrido mediante la Resolución nro. 007, del 20 de junio de 2011.



ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo (CCA, Decreto 01 de 1984), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 151 a 152 y 217 caa):

Se declare la nulidad del acto administrativo integrado por,

La resolución 1858 de septiembre 10 de 2010 de la Subsecretaría de Hacienda y Crédito Público de la Gobernación del Departamento del Valle del Cauca, notificada por correo certificado el día 16 de septiembre de 2010.

Resolución 007 de junio 20 de 2011 de la Subsecretaría de Hacienda y Crédito Público de la Gobernación del Departamento del Valle del Cauca, notificada por correo certificado el día 29 de junio de 2011, la cual confirmó en todas y cada una de las partes la resolución 1858 del mismo año.

A título de restablecimiento del derecho se declare que la CHEC S.A.– E.S.P. no estaba obligada a cancelar valor alguno a título de estampillas Pro-Hospitales Universitarios Públicos y estampilla Pro-Universidad del Valle por los años gravables 2005, 2006, 2007, 2008 y 2009 parcial.

Como consecuencia de lo anterior, se ordene a las Empresas Municipales de Cali “Emcali E.I.C.E. – E.S.P.” y al Departamento del Valle la devolución de las retenciones practicadas indebidamente durante los años gravables 2005, 2006, 2007, 2008 y 2009 parcial por valor de cuatrocientos noventa y siete millones doscientos sesenta y cinco mil ciento cuarenta y dos (\$497.265.142) pesos m/cte, más los intereses y recargos conforme al régimen legal previsto.

A los anteriores efectos, invocó como violados los artículos 150.12, 287, 313.4 y 338 de la Constitución; 71 del Código de Régimen Departamental (Decreto Ley 1222 de 1986); 565 y 730 del Estatuto Tributario (ET); Ley 26 de 1990; Ley 645 de 2001; 3.º y siguientes de la Ordenanza nro. 001 de 1990; y 4.º y siguientes del Acuerdo nro. 51 de 1990.

El concepto de violación de esas disposiciones se resume así (ff. 159 a 188 y 240 a 262 caa):

Indicó que los actos demandados violan el ordinal 5.º del artículo 71 del Código de Régimen Departamental, que prohíbe a las asambleas departamentales imponer tributos sobre objetos o industrias que ya estén gravados por la ley. Al efecto, señaló que los contratos gravados con las estampillas se celebraron en desarrollo de actividades gravadas con el impuesto de industria y comercio (ICA).

Argumentó que, independientemente de cuál sea la formulación del hecho generador de las estampillas Pro Hospitales Universitarios Públicos y Pro Universidad del Valle en la normativa territorial, únicamente puede gravar hechos realizados en la jurisdicción del Departamento del Valle del Cauca, tras lo cual señaló que la simple presentación de una factura o cuenta de cobro no estará sujeta a retención en la fuente cuando quiera que las actividades contratadas se ejecuten por fuera del departamento. Al respecto, relató que los contratos de distribución y transporte de energía documentados en las facturas que le presentó al agente de retención no se celebraron en el departamento y que tampoco se realizaron en dicha jurisdicción las actividades contratadas, en la medida en que las subestaciones de energía e infraestructura que utilizó para



desarrollar esas prestaciones contractuales están ubicadas en otros departamentos (señaladamente, Caldas, Quindío y Risaralda). Concluyó que las retenciones soportadas tenían la naturaleza de pago de lo no debido susceptible de retención.

Adicionalmente, censuró los actos demandados por indebida notificación de la Resolución nro. 007, del 20 de junio de 2011, indeterminación del sujeto pasivo del tributo y ausencia de expedición y adhesión física de las estampillas.

Contestación de la demanda

Los demandados se opusieron a las pretensiones de la actora, para lo cual:

El Departamento del Valle del Cauca (ff. 199 a 203 y 348 a 362 caa), planteó las excepciones de caducidad de la acción y prescripción extintiva del derecho a obtener la devolución. También señaló que al no estar acreditado el pago de las estampillas no hay lugar a la devolución que solicita la actora como restablecimiento del derecho.

Indicó que la demandante no presentó argumentos dirigidos a desvirtuar la legalidad de los actos administrativos particulares y que, por el contrario, planteó reproches jurídicos frente a los actos administrativos generales en los cuales se fundamentaron aquellos (i.e. ordenanzas departamentales). En atención a ello, alegó que la acción procedente para el debate de ese cargo es la de nulidad simple.

Sostuvo que en el caso que se enjuicia la incorrecta notificación no constituye causal de nulidad de los actos acusados porque la demandante tuvo conocimiento de ellos.

En relación con la doble tributación, manifestó que el hecho imponible de las estampillas en cuestión es distinto al del impuesto de industria y comercio (ICA), en tanto que el de aquellas es exclusivamente documental y, por esa razón, no puede ser asimilado al del ICA que está constituido por el ejercicio de actividades industriales, comerciales o de servicios.

Indicó que las retenciones practicadas por Emcali, en calidad de agente de retención, se ajustaban a las normas que regulan los tributos enjuiciados, porque la actora incurrió en el hecho generador.

Por su parte, Emcali (ff. 269 a 290 y 393 a 425 caa) propuso la excepción de ineptitud sustantiva de la demanda porque no se demandó el Oficio nro. 100-GG-000887-2009, del 20 de agosto de 2009, que negó la devolución de las retenciones practicadas. Y la excepción de falta de legitimación en la causa por pasiva, al considerar que no es la competente para realizar la devolución solicitada por la demandante, teniendo en cuenta que, en virtud de su calidad de agente retenedor, luego de practicar las retenciones correspondientes, trasladó las sumas recaudadas a los «destinatarios» de esos recursos. Finalmente propuso falta de integración del litisconsorcio necesario, para que fueran vinculadas al proceso las entidades beneficiarias de los recursos, como también alegó que no se configura el supuesto del pago de lo no debido porque se realizó el hecho generador previsto en las normas aplicables.

Sentencia apelada

El *a quo* accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda (ff. 575 a 590 caa), por las siguientes razones:



Negó las excepciones de: (i) ineptitud sustantiva de la demanda, porque juzgó que la omisión en demandar el Oficio nro. 100-GG-000887-2009, del 20 de agosto de 2009, debió ser advertida en la admisión de la demanda, sin que el error pudiera trasladarse a la demandante, por lo cual debía estudiarse la legalidad del oficio en conjunto con las resoluciones demandadas para garantizar el acceso a la administración de justicia y evitar un pronunciamiento inhibitorio; (ii) caducidad de la acción, porque la demanda fue presentada en el término de cuatro meses; y (iii) falta de integración de litisconsorcio necesario por pasiva, dirigida a vincular al proceso a las entidades beneficiarias de los recursos recaudados por las estampillas, por cuanto estimó que esos sujetos no tenían relación jurídica alguna con la actora.

En cuanto al término de prescripción del derecho a solicitar la devolución, afirmó que debía aplicarse el término menos restrictivo a la demandante y en consecuencia aplicó el término de diez años previsto en el artículo 2356 del Código Civil (CC) en la redacción previa a la modificación hecha por el artículo 8.º de la Ley 791 de 2002.

Respecto a la indebida notificación de la Resolución nro. 007, del 20 de junio de 2011, indicó que, a pesar de que el acto no fue notificado personalmente de conformidad con el artículo 565 del ET, tal irregularidad no generaba su nulidad porque la demandante tuvo conocimiento de la decisión y la controvertió.

Estudió la juridicidad de las normas departamentales que regulaban el hecho generador de las estampillas objeto de controversia (artículos 3.º de la Ordenanza nro. 001-EDE de 1990; 2.º de la Ordenanza nro. 45 de 1996, 1.º y 2.º de la Ordenanza nro. 166 de 2003, 8.1 de la Ordenanza nro. 169 de 2003, que adicionó la Ordenanza nro. 141 de 2001), por cuanto estimó que la demandante las cuestionó «*implícitamente*». Concluyó que si bien no era posible declarar la nulidad de tales disposiciones, sí era viable inaplicarlas bajo la excepción de «*inconstitucionalidad*», tras considerar que sometían a imposición hechos gravados con el ICA, vulnerando así la prohibición establecida en el ordinal 5.º del artículo 71 del Código de Régimen Departamental. Conforme a lo anterior, declaró la nulidad del Oficio nro. 100-GG-000887-2009, del 20 de agosto de 2009, y de las Resoluciones nros. 1858, del 10 de septiembre de 2010, y 007, del 20 de junio de 2011, por «*aplicación de normas de contenido general ilegales*».

Finalmente, sostuvo que no era procedente la devolución de dinero de las sumas solicitadas ya que el procedimiento establecido en el artículo 850 del ET y en el Decreto 2277 de 2012 debía ser agotado.

Recurso de apelación

Los sujetos demandados, en calidad de apelantes únicos, solicitaron la revocatoria del ordinal 1.º de la sentencia de primera instancia, con base en los siguientes argumentos:

El Departamento del Valle del Cauca alegó que: (i) el *a quo* profirió un fallo *ultra petita* al anular un acto que no fue demandado, como era el caso del Oficio nro. 100-GG-000887-2009, del 20 de agosto de 2009; (ii) el término de prescripción de la presentación de la solicitud de devolución es de cinco años, por cuanto las retenciones fueron practicadas luego de que la Ley 791 de 2002 modificara el artículo 2536 del Código Civil; (iii) no se configuraba un supuesto de doble tributación, para lo cual sostuvo que este cargo tendría que haberse tramitado en una acción de nulidad simple y que la demandante no había acreditado el pago del ICA en relación con los objetos



gravados por las estampillas, para demostrar la pretendida doble tributación (ff. 619 a 626 caa).

Emcali insistió en las excepciones planteadas en la contestación de la demanda sobre la ineptitud sustantiva de la demanda y la falta de legitimación en la causa por pasiva. De otra parte, manifestó que el tribunal profirió un fallo *ultra petita* por la misma razón propuesta por la entidad territorial. También agrego que, al realizar un juicio de legalidad sobre las ordenanzas que regulaban el hecho generador de las estampillas debatidas, para inaplicarlas, trasgredió la presunción de legalidad que las cobija (ff. 628 a 639 caa).

Alegatos de conclusión

La demandante reiteró los argumentos planteados en las anteriores instancias procesales y solicitó que se aplicara la excepción de ilegalidad de las normas departamentales que fijaban el hecho generador de las estampillas debatidas porque, a su juicio, desconocen las respectivas leyes de autorización de las estampillas (Leyes 26 de 1990 y 645 de 2001) (ff. 24 a 31 cp).

Las demandadas guardaron silencio en esta instancia procesal, al igual que el agente del Ministerio Público.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Corresponde a la Sala determinar la legalidad de los actos demandados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por la parte demandada en contra de la sentencia de primera instancia que anuló los actos acusados, sin conceder el restablecimiento del derecho solicitado.

1.1- Antes de resolver sobre la litis, debe atender la Sala el alegato de la apelante según el cual la acción que ha debido ejercer la demandante era la de nulidad simple, porque los cargos de nulidad cuestionaban los preceptos departamentales que se ocupan de regular el hecho generador de las estampillas por las cuales se practicó la retención en la fuente debatida. Según se observa, los demandados son actos administrativos de contenido particular (*i.e.* la resolución de la Autoridad de impuestos que niega la solicitud de devolución por pago de lo debido), de cuya nulidad derivaría el restablecimiento de un derecho subjetivo del demandante (*i.e.* la devolución de los montos supuestamente pagados de manera indebida). La demandante no solicitó la nulidad de las ordenanzas que regulan los tributos retenidos, ni esta se declaró en la sentencia apelada. El *a quo* tan solo decidió inaplicarlas, por cuanto estimó que contrariaban la prohibición del artículo 71, ordinal 5.º, del Decreto Ley 1222 de 1986 y, siguiendo ese razonamiento, juzgó la legalidad de los actos demandados utilizando como parámetro de legalidad el referido precepto del Decreto Ley 1222 de 1986. Por tanto, la Sala considera que la controversia seguida es propia de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, que no de la de simple nulidad. En consecuencia, se declara no probada la excepción de indebida escogencia de la acción alegada por la apelante.

1.2- Conforme a los cargos de apelación, corresponde a la Sala determinar: (i) si el *a quo* profirió un fallo *ultra petita* al anular un acto que no fue demandado; (i) el término



de prescripción del derecho a reclamar la devolución de las retenciones practicadas indebidamente y (ii) si se presenta el fenómeno de la doble tributación.

2- En primer lugar, el extremo pasivo de la *litis* censura que la sentencia apelada haya anulado el Oficio nro. 100-GG-000887-2009, del 20 de agosto de 2009, con el que el agente de retención negó devolver las sumas retenidas, en la medida en que no había sido demandado. Señala que tal decisión conlleva un fallo *ultra petitia*.

Sobre esa cuestión, la Sección tiene establecido que el ámbito de análisis del juez y el alcance de su decisión están demarcados por los artículos 137 y 170 del CCA, y 305 del Código de Procedimiento Civil, de conformidad con los cuales la nulidad que se decreta debe estar circunscrita a la *causa petendi* juzgada (sentencia del 16 de agosto de 2002, exp. 12668, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié). Atendiendo a esos postulados legales, se ha especificado que la decisión que se adopte mediante sentencia debe ser acorde con lo que en ella se ha considerado –congruencia interna– y con las concretas peticiones de las partes en la demanda y en su contestación –congruencia externa–; todo con miras a «*la protección del derecho de las partes a obtener una decisión judicial certera sobre el asunto puesto a consideración del juez, al igual que la salvaguarda del debido proceso y del derecho de defensa del demandado, cuya actuación procesal se dirige a controvertir los argumentos y hechos expuestos en la demanda*» (sentencia del 24 de septiembre de 2015, exp. 20777, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

Dadas esas razones de derecho, la Sala ha sido reiterativa en destacar que esta jurisdicción tiene un carácter rogado, por el cual administra justicia solo respecto de lo que le piden quienes ejercen las acciones previstas en el CCA (sentencias del 15 de marzo de 2018, exp. 20589, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez; del 31 de mayo de 2018, exp. 20779, CP: Milton Chaves García; y del 08 de marzo de 2019, exp. 22963, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), lo cual impediría emitir pronunciamiento respecto del Oficio nro. 100-GG-000887-2009, del 20 de agosto de 2009, proferido por Emcali, en el caso de que no haya sido demandado.

Según se aprecia en el escrito de demanda, la parte actora le solicitó a esta judicatura la nulidad de (i) La Resolución nro. 1858, del 10 de septiembre de 2010, proferida por la Subsecretaría de Hacienda y Crédito Público de la Gobernación del Departamento del Valle del Cauca; y (ii) la Resolución nro. 007, del 20 de junio de 2011, de la misma entidad; pero no del Oficio al que se refiere la apelante, que fue anulado por la sentencia recurrida. En consecuencia, lleva razón la parte demandada al señalar que el a quo incurrió en un fallo *ultra petita* por cuenta de la anulación del oficio en cuestión.

Procede el cargo de apelación.

3- Por otra parte, se debate el término de prescripción porque el Departamento del Valle del Cauca, en calidad de parte demandada y apelante, alega la prescripción porque, a su entender, el término aplicable al caso para que la demandante solicitara oportunamente la devolución era el de cinco años dispuesto en el artículo 2536 del Código Civil, modificado por el artículo 8.º de la Ley 791 de 2002, que no el de diez años previsto en el artículo 41 de la Ley 153 de 1887 que estimó el tribunal. Por esa vía, se discute la prescripción del derecho a obtener la devolución.

3.1- Según el artículo 21 del Decreto 1000 de 1997, que remite al artículo 11 *ibidem*, las solicitudes de devolución por pago de lo no debido deben presentarse «*dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva, establecido en el artículo 2536 del*



Código Civil», que pasó a ser de cinco años por virtud del artículo 8.º de la Ley 791 de 2002. Como las solicitudes de devolución corresponden a sumas pagadas durante los años 2005, 2006, 2007, 2008 y 2009, el término de prescripción inició después de que la Ley 791 de 2002 modificara el artículo en mención del Código Civil, de modo que el término rige el caso es de cinco años y no el de diez años que preveía ese artículo antes de ser modificado por la Ley 791 de 2002.

3.2- Para establecer en el caso el término de prescripción del derecho a solicitar la devolución de las retenciones enjuiciadas, y la prescripción misma, la Sala tiene como hechos relevantes que la solicitud de devolución fue presentada el 31 de mayo de 2010 (f. 50 caa) y que la devolución comprende retenciones realizadas entre el 01 junio de 2005 y el 02 de enero de 2009, conforme a la información aportada por el mandatario de la actora, quien por cuenta y nombre de la demandante estaba facultado para liquidar, facturar y recaudar las sumas objeto de retención en la fuente (ff. 43 a 48 caa).

3.3- En consecuencia, la Sala juzga que el término de prescripción aplicable corresponde al de cinco años, dado que las retenciones se practicaron después de que entrara en vigor el término de prescripción de la acción ejecutiva previsto por el artículo 8.º de la Ley 791 de 2002. No obstante, teniendo en cuenta que las retenciones de las sumas cuya devolución se solicita iniciaron el 01 de junio de 2005 y que la solicitud de devolución fue presentada el 31 de mayo de 2010, se concluye que no operó la prescripción extintiva alegada por la Administración. No prospera el cargo de apelación.

4- Sobre el cargo de apelación referido a la doble tributación que existiría entre ambas estampillas y el ICA, la demandante y el a quo estiman que, al gravar con las estampillas los negocios jurídicos que generaron las facturas objeto de retención en la fuente, se infringió el ordinal 5.º del artículo 71 del Código de Régimen Departamental, por cuanto el hecho imponible de las estampillas coincide con el del ICA. Por su parte, la demandada manifestó que el hecho generador de las estampillas es exclusivamente documental por lo que no puede ser asimilado al hecho generador del ICA.

Así, corresponde a la Sala establecer si existe identidad entre el hecho generador de las estampillas que gravaron las facturas en el *sub lite* y el del ICA.

4.1- Las potestades normativas tributarias de las entidades territoriales en materia tributaria están reguladas en los artículos 287.3, 300.4, 313.4 y 338 constitucionales, principalmente. De manera que el análisis jurídico debe construirse a partir de esas normas que, por disposición del artículo 4.º Superior, prevalecen y dan alcance a las demás disposiciones que componen nuestro ordenamiento jurídico. Pero previamente a la adopción de ese régimen constitucional en 1991, algunas normas con rango de ley habían limitado el contenido posible de las disposiciones tributarias territoriales, como mecanismo para dotar de coordinación y coherencia a los sistemas tributarios de los distintos niveles de gobierno. Tal es el caso del ordinal 5.º del artículo 71 del Código de Régimen Departamental, según el cual «es prohibido» a las asambleas departamentales imponer gravámenes sobre objetos o industrias gravados por la ley. Los precedentes de la Sección consideran que, en tanto exista el ordinal 5.º del artículo 71 del Código de Régimen Departamental, la restricción que encierra se impone sobre las leyes posteriores reguladoras de los tributos departamentales¹.

¹ Se advierte que el Consejero ponente de la presente providencia, acata pero no comparte tales precedentes de la Sección, toda vez que, el Código de Régimen Departamental, como norma con rango de ley que es, puede ser

Bajo esa línea de decisión, en sentencia del 04 de junio de 2009 (exp. 16086, CP: William Giraldo Giraldo), se indicó que *«cuando la norma prohíbe imponer tributos sobre objetos o industrias gravados por la ley, se refiere a la imposibilidad de establecer como hecho generador de un gravamen departamental, el mismo hecho imponible que ya ha sido previsto por una disposición legal anterior»*. Después, mediante sentencia del 27 de mayo de 2010 (exp. 17220, CP: Martha Teresa Briceño), se agregó un nuevo elemento de juicio al análisis de la prohibición, como fue la consideración de que las estampillas gravan actos documentales, a partir de lo cual, en sentencia del 10 de abril de 2014 (exp. 20290, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), se juzgó que, dado el carácter documental de las estampillas, no existe identidad alguna entre el hecho sometido a imposición en el marco de esta clase de tributos y los hechos imponibles propios del impuesto de industria y comercio.

4.2- En aplicación de ese criterio de decisión, la Sala considera que entre el hecho generador de las estampillas, objeto de retención en la fuente del *sub lite*, y el del ICA no existe identidad jurídica. Mientras que el ICA somete a imposición los ingresos derivados de la realización de actividades calificadas por el Decreto Ley 1333 de 1986 como industriales, comerciales y de servicios (artículos 195 y 196), las estampillas bajo estudio establecen como hecho generador la presentación de cuentas de cobro y contratos con cargo al tesoro departamental (ordinal 2.º del artículo 3.º de la Ordenanza nro. 001-EDE de 1990 y ordinal 1.º del artículo 8.º de la Ordenanza nro. 169 de 2003). Por ello, se concluye que las retenciones por las estampillas debatidas no infringen la prohibición establecida en el ordinal 5.º del artículo 71 del Código de Régimen Departamental.

Prospera el cargo de apelación y por las mismas razones no se configura la excepción de ilegalidad que tuvo en cuenta el *a quo* al juzgar la juridicidad de los actos. En consecuencia, no se requiere pronunciamiento frente al cargo de apelación referido a la falta de acreditación del pago del ICA en relación con los objetos gravados por las estampillas. Procede la Sala a estudiar los otros cargos propuestos por la actora que no fueron objeto de pronunciamiento por parte del *a quo*.

5- Frente al argumento del pago de lo no debido por ausencia del aspecto espacial del hecho imponible de las estampillas enjuiciadas, la demandante afirma que la simple presentación de facturas o cuentas de cobro no causa retención en la fuente, pues la realización del hecho generador requiere que el sujeto pasivo realice actividades en el Departamento del Valle del Cauca. Explica también que los contratos de distribución y transporte de energía que suscitaron la presentación de las cuentas o facturas de cobro al agente de retención no implicaron el desarrollo de actividades en ese departamento, sino en Caldas, Quindío y Risaralda, valiéndose de subestaciones e infraestructura instalada en esos departamentos. En contraste, la demandada arguye que el hecho generador de los tributos se configura por la sola presentación de facturas a la Administración del departamento.

En estos términos, corresponde a la Sala juzgar si, en el *sub lite*, se configura el aspecto espacial del hecho imponible de las estampillas, para así determinar si hay un pago de lo no debido mediante las retenciones en la fuente practicadas.

modificada expresa o tácitamente, total o parcialmente, por leyes posteriores. Al respecto, aclara su voto a presente sentencia.



5.1- La Ley 26 de 1990 de creación de la estampilla Pro Universidad del Valle, autorizó a la Asamblea del Departamento del Valle del Cauca, por medio de su artículo 3.º, para que determinara las características, tarifas y demás asuntos sobre el uso obligatorio de la estampilla *«en las actividades y operaciones que se deben realizar en el departamento y en los municipios del mismo»*. En igual sentido, el artículo 3.º de la Ley 645 de 2001 facultó a las asambleas departamentales, en cuyo territorio funcionen hospitales universitarios públicos, para que determinaran las características, tarifas y todos los demás asuntos referentes al uso obligatorio de la estampilla Pro Hospitales Universitarios Públicos en las actividades y operaciones que se deban realizar en los departamentos y municipios de los mismos. Además, por medio de la sentencia de constitucionalidad C-227 de 2002 (MP: Jaime Córdoba Triviño) se concluyó que la estampilla Pro Hospitales Universitarios Públicos grava *«actividades y operaciones que se deban realizar en los departamentos y municipios de los mismos»*. Por tanto, resulta imperativo entender que las leyes de creación de las estampillas que dieron lugar a las retenciones en la fuente disponen expresamente que tales tributos gravan actividades y operaciones que se ejecuten en la jurisdicción departamental del sujeto activo. En esos términos estaría delimitado el aspecto espacial del hecho generador en discusión.

5.2- A fin de determinar la configuración del aspecto espacial del hecho imponible de las estampillas juzgadas, en el expediente se tienen por probados los siguientes hechos:

(i) La actora, en calidad de mandante, celebró un contrato de mandato con Interconexión Eléctrica S.A. ESP, como mandataria, cuyo encargo, según el objeto del mismo, se circunscribía a la liquidación y administración de cuentas de la actora asociadas al uso que terceros hicieran de las redes del Sistema Interconectado Nacional. (ff. 41 y 42 caa). El referido contrato fue cedido a otro mandatario (ff. 405 y 414 caa).

(ii) En virtud del contrato, el mandatario expidió facturas para el cobro de los cargos por uso de las redes del Sistema Interconectado Nacional y transacciones en la bolsa de energía a Emcali, que tenía la calidad de agente de retención de las estampillas.

(iii) El pago de las referidas facturas originó las retenciones objeto de la solicitud de devolución.

(iv) La demandante afirma que *«en su condición de operador de red y agente responsable de la actividad de transporte en el subsistema de transmisión regional, se vale de la infraestructura y equipos para prestar el servicio público domiciliario, es decir, al usuario final, en los municipios donde se encuentran ubicadas las subestaciones, en los departamentos de Caldas, Quindío y Risaralda, atendiendo a la definición consagrada en el artículo 14.25 de la Ley 142 de 1994 ... dichas operaciones y actividades no se surten en jurisdicción del Departamento del Valle y por esta circunstancia ... no se configura el sujeto pasivo»* (f. 161 caa). Y agregó que *«la gestión encomendada al LAC, “liquidador y administrador de cuentas”, en desarrollo de un contrato de mandato celebrado en la ciudad de Medellín entre comercializadores (Emcali S.A. ESP) y operadores de red (CHEC), con la contigua responsabilidad de los primeros de trasladar a los operadores de red el ingreso asociado a la actividad de transporte desplegada en los municipios de los departamentos de Caldas, Quindío y Risaralda, redundando en la improcedencia de la retención practicada a título de estampillas por Emcali en su condición de agente retenedor»* (f. 165 caa).



(v) La anterior afirmación no fue controvertida ni desvirtuada por el departamento sujeto activo del tributo, quien se limitó a señalar que *«está claramente definido que el hecho generador de las estampillas se genera por la suscripción de contratos con la administración central y descentralizada del departamento y de los municipios. Por lo tanto, siendo Emcali una empresa industrial y comercial del orden municipal, deben recaudar las estampillas, en todos los actos, contratos y documentos en que intervenga en calidad de agente retenedor»* (f. 338 caa).

5.3- La litis planteada se centra en determinar si, a efectos de que se configure el hecho generador de las estampillas enjuiciadas, se requiere que los actos gravados se ejecuten en la jurisdicción de la entidad territorial demandada, o si a tal efecto basta con la presentación de una factura o cuenta de cobro. La demandante afirma que las prestaciones contractuales objeto de cobro mediante las facturas y cuentas de cobro respecto de las cuales se practicó la retención no se desarrollaron en el Departamento del Valle del Cauca. La demandada no desvirtuó ni controvertió tales cuestiones relativas al lugar de realización de las actividades, pues se argumentó que el hecho generador de las estampillas en cuestión se configuró con la sola presentación de facturas ante el agente retenedor.

Habiendo establecido (fundamento jurídico nro. 5.1) que las leyes de autorización de las estampillas que suscitan el debate incluyen expresamente en la estructura del hecho generador la circunstancia de que los actos gravados con este tributo sean desarrollados en la correspondiente jurisdicción departamental, juzga la Sala que la mera presentación de facturas no constituye el hecho generador de las estampillas, sino que se requiere la realización de una actividad u operación en la jurisdicción departamental del sujeto activo de los tributos sobre los cuales se debate. Como la presentación de facturas de cobro no debía estar sometida a retención en la fuente por sí sola, las retenciones en la fuente soportadas en esas condiciones constituyen un pago de lo no debido susceptible de ser solicitado en devolución.

Consecuentemente, la Sala procederá a confirmar la nulidad de los actos demandados, pero por las razones aquí consideradas.

6- Por cuenta de que también en el trámite de la segunda instancia esta jurisdicción tiene un carácter rogado, circunscrito a los aspectos apelados de la sentencia recurrida, no le corresponde a la Sala efectuar análisis adicionales, ni adoptar otras determinaciones, sobre aspectos no apelados por las partes del proceso.

Al no existir cargos de apelación adicionales a los ya estudiados, la sala, en definitiva, estima que el oficio expedido por Emcali, en su calidad de agente de retención de las estampillas, no era pasible de anulación al no haber sido demandado, pero que sí procedía anular las resoluciones demandadas pero por las razones expuestas en la presente providencia. Por tanto, procederá a modificar el ordinal primero de la sentencia apelada.

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



Radicado: 76001-23-31-000-2011-01596-01 (21694)
Demandante: Central Hidroeléctrica de Caldas S.A. E.S.P.

FALLA

1. **Modificar** el ordinal primero de la sentencia apelada. En su lugar,

*Primero: **Declarar** la nulidad de las Resoluciones nros. 1858, del 10 de septiembre de 2010, y 007, del 20 de junio de 2011, expedidas por el Departamento del Valle del Cauca, por las razones expuestas en la sentencia de última instancia.*

2. En lo demás, confirmar la sentencia apelada.

3. **Reconocer** personería para actuar en el proceso al abogado Nelson Antonio Torres, como apoderado del Departamento del Valle del Cauca, de conformidad con el poder conferido a tales efectos (f. 592 caa).

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sala

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Aclaro voto