



Radicado: 08001-23-31-000-2010-00291-01 (AG)
Demandantes: Instituto Meyer de Barranquilla Ltda. y otros

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SALA SÉPTIMA ESPECIAL DE DECISIÓN

Consejero ponente: MARTÍN BERMÚDEZ MUÑOZ

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

Radicación número: 08001-23-31-000-2010-00291-01 (AG)
Proceso: Acción de grupo
Demandantes: Instituto Meyer de Barranquilla Ltda. y otros
Demandado: Departamento del Atlántico

Tema: Revisión eventual de sentencia de acción de grupo. Se modifica la decisión de segunda instancia que negó las pretensiones de la demanda y, en su lugar, la Sala se inhibe de estudiar de fondo las pretensiones de la acción de grupo. Esta acción no es procedente para solicitar la restitución de lo pagado por un tributo como consecuencia de la anulación del acto administrativo que lo creó; no debe adoptarse una decisión de fondo sujeta a determinar si se produjo un daño antijurídico; el juez debe inhibirse de fallarla.

SENTENCIA

Verificada la inexistencia de irregularidades que invaliden la actuación, la Sala decide el recurso de revisión eventual de la sentencia proferida el 9 de abril de 2015 por el Tribunal Administrativo del Atlántico dentro de la acción de grupo de la referencia. En la sentencia se confirmó la decisión de primera instancia que negó las pretensiones y se dispuso textualmente:

<<**PRIMERO:** CONFÍRMASE la sentencia de fecha 25 de febrero de 2013 proferida por el Juzgado Cuarto Administrativo de Descongestión del Circuito Judicial de Barranquilla de conformidad a las razones que anteceden.

SEGUNDO: Sin costas en esta instancia.

TERCERO: NOTIFÍQUESE a la correspondiente Procuraduría Delegada para estos asuntos.

CUARTO: Ejecutoriada esta providencia, DEVUÉLVASE el expediente al Juzgado de origen>>.

La Sala Séptima de Especial de Decisión es competente para proferir esta providencia con fundamento en lo dispuesto en el artículo 274 numeral 5 del CPACA; el inciso 2 del parágrafo 1 del artículo 13 del Reglamento Interno del Consejo de Estado según el cual <<seleccionado el asunto para su revisión, la Sala Plena de lo Contencioso decidirá sobre la misma>>; y de acuerdo con el numeral 4 del artículo 24 del mismo reglamento, conforme con el cual las revisiones



eventuales de competencia de la Sala Plena deben ser resueltas por las Salas Especiales de Decisión.

I. ANTECEDENTES

A. La acción de grupo en la que se profirió la sentencia objeto de revisión

1.- La sentencia objeto de revisión fue proferida el 9 de abril de 2015 por el Tribunal Administrativo del Atlántico. En ella se confirmó la decisión de primera instancia del 25 de febrero de 2013 dictada por el Juzgado Cuarto Administrativo de Descongestión de Barranquilla que negó las peticiones de una acción de grupo interpuesta contra el Departamento del Atlántico. Mediante la acción de grupo se pretendía que se declarara la responsabilidad de la entidad demandada por la creación y cobro de la estampilla Pro Hospital Universitario de Barranquilla, toda vez que el Consejo de Estado declaró la nulidad de las normas en las que se fundaba dicho tributo.

2.- Las peticiones de la demanda fueron negadas porque el Consejo de Estado, al declarar la nulidad de las normas en que se fundaba el tributo, indicó que la decisión tendría efectos hacia el futuro por tratarse de actos administrativos de carácter general. El tribunal consideró que no podía pretenderse la devolución de los tributos pagados porque se trataba de situaciones jurídicas consolidadas y porque no se acreditó que los demandantes hubieran interpuesto los recursos respectivos en sede administrativa o hubieran acudido individualmente a la acción de nulidad y restablecimiento del derecho.

B. La solicitud de revisión

3.- La parte accionante solicitó la revisión de la sentencia del Tribunal Administrativo del Atlántico en escrito presentado el 29 de abril de 2015. Argumentó que:

3.1.- La sentencia del tribunal desconoció las sentencias C-569 de 2005, C-241 de 2009 y C-1062 de 2000 en relación con el carácter principal y no subsidiario de la acción de grupo respecto de las acciones particulares que podrían interponer los integrantes del grupo. Lo anterior determina que la acción de grupo puede interponerse sin necesidad de acreditar que los integrantes del grupo hayan presentado los recursos en sede administrativa o hayan acudido individualmente a la acción de nulidad y restablecimiento del derecho. También sostuvo que la sentencia desconocía el principio de economía procesal que rige la acción de grupo, ya que, ante la cantidad de demandas individuales que hubieran podido presentar los contribuyentes del tributo, era conveniente que todas se tramitaran a través de la misma acción.

3.2.- La sentencia del tribunal desconoció la jurisprudencia del Consejo de Estado respecto de: **(i)** la responsabilidad del Estado por cobros soportados en normas



declaradas inconstitucionales y/o ilegales y **(ii)** los efectos de un fallo que declara la nulidad de los actos administrativos generales y la determinación de situaciones jurídicas consolidadas. Al respecto, citó la providencia del 11 de agosto de 2007 proferida por la Subsección A de la Sección Tercera del Consejo de Estado, en la cual se indicó que, como consecuencia de la anulación del acto administrativo que creó el impuesto a la telefonía urbana, el pago realizado por los contribuyentes se convertía en un pago indebido y les generaba un <<daño antijurídico>>.

C. Selección para revisión eventual

4.- Mediante providencia del 10 de noviembre de 2016, la Sección Tercera del Consejo de Estado seleccionó para revisión eventual la sentencia del 9 de abril de 2015 dictada por el Tribunal Administrativo del Atlántico. La sentencia fue seleccionada para unificar la jurisprudencia respecto de <<(i) la reparación de un daño generado por un acto administrativo previamente declarado nulo, y (ii) la posibilidad de distinguir, para efectos de la reparación y determinación del grupo, entre los contribuyentes que fueron requeridos mediante acto administrativo para el pago del impuesto y los que resolvieron pagar directamente>>.

II. CONSIDERACIONES

5.- En relación con el primer motivo por el cual el fallo fue seleccionado para unificar jurisprudencia, la Sala adopta como regla de unificación la siguiente:

<<La acción de grupo no es procedente para reclamar la devolución del pago de tributos decretados en actos administrativos que posteriormente son declarados nulos>>.

6.- La regla expuesta de esa manera —sin introducir la excepción relativa a que la acción de reparación directa podría ser viable si se demuestra un daño antijurídico— se justifica señalando que, para impetrar la pretensión dirigida a obtener la devolución del pago de tributos decretados en actos administrativos que posteriormente son declarados nulos, el contribuyente tiene la carga de provocar un pronunciamiento particular de la Administración, e impugnarlo ante la jurisdicción contencioso administrativa a través de la acción o medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho. En relación con este punto, se hará referencia a las sentencias de unificación del 4 de diciembre de 2018 proferida por la Sala Cuarta Especial de Decisión y del 1° de octubre de 2019 proferida por la Sala Diecinueve Especial de Decisión, y se presentarán las razones por las cuales se justifica introducir esta precisión a las reglas de unificación adoptadas en dichas sentencias.

7.- Respecto de la decisión del caso concreto, la Sala modificará la sentencia del tribunal y se inhibirá de fallar de fondo las pretensiones de la demanda porque la acción de grupo era improcedente para impetrarlas. Esto, en la medida en que los contribuyentes debían provocar un pronunciamiento del Departamento del Atlántico



respecto del pago de la estampilla Pro Hospital Universitario; por tanto, tenían la carga de agotar el trámite administrativo respectivo que culminara con la expedición de un acto administrativo, el cual debía ser discutido a través de la acción o medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho. En la primera parte, la Sala expondrá la justificación de la regla de unificación y a la necesidad de precisarla; en la segunda, las motivaciones que justifican la decisión del caso concreto.

D. La acción de grupo no es procedente para reclamar la devolución de tributos pagados cuando la norma que los fundamenta se anule con posterioridad

8.- Tratándose del pago de tributos cuyo fundamento normativo se estima inconstitucional o ilegal, resulta necesario determinar cuál es la forma como los contribuyentes deben solicitar del Estado la indemnización de los perjuicios sufridos por el pago del tributo no debido. En sentencia de unificación del 4 de diciembre de 2018, la Sala Cuarta Especial de Decisión infirmó la sentencia del 29 de abril de 2009 proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda en una acción de grupo, en la cual se condenó al Sena y al ICBF a devolver a unos contribuyentes las sumas pagadas por concepto de las contribuciones parafiscales creadas mediante el Decreto 2996 de 2004, toda vez que este acto administrativo fue declarado nulo por el Consejo de Estado. En esta decisión, se hicieron las siguientes consideraciones:

<<La declaratoria de nulidad del acto general no afecta *per se* la legalidad de los actos administrativos particulares y concretos expedidos con fundamento en ese acto general (actos derivados), en tanto gozan de todos los atributos propios del acto administrativo, entre ellos, están cobijados por la presunción de legalidad. Si el interesado que se considera afectado pretende su anulación debe demandarlo mediante, las correspondientes acciones legales>>¹.

8.1.- Además, en esa sentencia de 2018 se señaló que lo anterior era aplicable a las situaciones en las que los tributos tienen como fundamento un acto derivado (acto de cobro o factura) del acto general o ley que los impone.

<<En caso de que el interesado (devolución de tributos indebidamente pagados) solicite a la entidad recaudadora el resarcimiento por vía administrativa porque así lo impone la regulación o se deriva de la relación jurídica y la decisión administrativa no le sea favorable, para efectos de reclamar el resarcimiento del perjuicio causado por el daño antijurídico, deberá acudir a la acción de nulidad y restablecimiento del derecho en el que cuestionará la decisión expresa o presunta y puede solicitar los perjuicios causados por el acto administrativo demandado, siempre que haya padecido un daño antijurídico>>².

8.2.- También se indicó que esta regla era aplicable para las situaciones en las que no existe un acto derivado que imponga la obligación de pagar el tributo y los contribuyentes estén en la obligación de realizar una liquidación o declaración

¹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo. Sala Cuarta Especial de Decisión, sentencia del 4 de diciembre de 2018, expediente 66001-33-31-002-2007-00107-01(AG) REV. M.P. Lucy Jeannette Bermúdez Bermúdez.

² Ibid.



privada (como en el caso de las contribuciones parafiscales) o para los casos en los que exista una norma que imponga el pago del tributo por la realización de determinado acto (como el caso de las estampillas).

8.3.- Sin embargo, en la misma sentencia del 4 de diciembre de 2018, el Consejo de Estado consideró admisible, de manera excepcional, la posibilidad de impetrar las acciones de reparación directa y de grupo para obtener la devolución del tributo pagado bajo las siguientes consideraciones:

<<La vía indemnizatoria directa cuando se está frente a la nulidad del acto general, debe analizarse cuidadosamente según las circunstancias de cada caso, pues la reparación directa o la acción de grupo no puede constituir mecanismo judicial adecuado, si el interesado legalmente tenía la carga de agotar un trámite previo ante la entidad o generar una decisión administrativa particular expresa o presunta, aunado a la demostrativa de haber padecido un daño, pero no cualquiera, sino aquel de alcance y estirpe antijurídico>>³.

8.4.- En el caso concreto, la Sala Especial consideró que:

<<Superado el análisis de si existe o debió existir trámite administrativo previo de rogación o reclamación o acto administrativo particular y comprobando que ello no aconteció en el presente caso, el afectado con la ilegalidad del acto administrativo general dejó de agotarlo, **pero más allá de ello no determinó el daño antijurídico y la Sala no lo encuentra probado**>>⁴ (negrilla fuera del texto original).

8.5.- Es decir, en la sentencia del 4 de diciembre de 2018 se estudiaron de fondo las pretensiones de la acción de grupo pese a que se tuvo por acreditado que los demandantes no acudieron al trámite administrativo de devolución de los tributos pagados, aunque estaban en la obligación de hacerlo. Además, se estableció como razón para hacer este análisis, la necesidad de determinar si existía la prueba de un *daño antijurídico* y se negaron las pretensiones porque este presupuesto no estaba acreditado.

9.- En decisión del 1° de octubre de 2019, la Sala Diecinueve Especial de Decisión analizó un caso análogo al presente e hizo las siguientes consideraciones sobre la necesidad de agotar el procedimiento administrativo de devolución de estampillas pagadas, cuyo fundamento normativo fue declarado nulo por la jurisdicción contencioso administrativa:

<<Ahora, respecto al daño antijurídico en materia tributaria, el cual se debe entender como aquel que el administrado o sujeto pasivo del tributo no está obligado a soportar ante la carencia de justificación legal o de derecho, devenida de la declaratoria de nulidad judicial del acto general que le dio génesis; el artículo 850 del Estatuto Tributario señaló que la DIAN debe devolver los pagos en exceso o de lo no debido que hayan efectuado los contribuyentes por concepto de obligaciones tributarias, cualquiera que fuere el concepto del pago siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor. Lo

³ Ibid.

⁴ Ibid.



que indica su reclamación previa bajo esos parámetros ante la administración tributaria. Norma que es aplicable por la Administración Tributaria Territorial en virtud de lo dispuesto por el artículo 59 de la Ley 788 de 2002.

El concepto de pago de lo no debido conlleva a que se efectúen pagos sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento y ello, en principio, faculta a quien no lo debía pagar a ejercer su derecho de exigir la devolución. Esta posibilidad en cabeza del interesado debe estar sustentada en la acreditación de la existencia de un daño antijurídico; y, en forma específica y puntual, por tratarse de materia tributaria, existen procedimientos previos para recuperar tanto el pago de lo no debido como el pago en exceso, que están previstos en los Decretos 1000 de 1997 y su decreto derogatorio 2277 de 2012 y demás normas concordantes, aplicables por los entes territoriales por unificación del procedimiento tributario.

Esa carga implica la necesidad de que el titular de un determinado derecho lo ejercite cuando quiere obtener un efecto a favor suyo. En nuestro derecho tributario, la regla general y la tendencia generalizada es la imposición del principio de rogación como carga para efectos de activar el derecho de ser reembolsado, de ahí que cuando se está frente al pago de lo no debido se requiere solicitar a la administración la devolución, quien responderá mediante acto administrativo.

No obstante, aun tratándose de un pago que en su inicio no fue indebido y que queda su ilegalidad al descubierto con la decisión del juez de la nulidad, la carga del contribuyente no se desnaturaliza ni desaparece, precisamente porque responde a los deberes y derechos surgidos de la relación jurídica fiscal. Estos le imponen acudir en rogación o reclamación administrativa para solicitar el reembolso del dinero pagado por concepto de contribución>>⁵.

9.1.- Así, en la sentencia del 1° de octubre de 2019 se determinó como regla de unificación que:

<<En los casos que se quiera acudir a la jurisdicción de lo contencioso administrativo por considerar que se ha producido un daño antijurídico por el pago de lo no debido o pagado en exceso de tributos, se hace necesario que el interesado haya agotado los procedimientos previos establecidos en el artículo 850 del Estatuto Tributario, el Decreto 1000 de 1997 y su decreto derogatorio 2277 de 2012 y demás normas concordantes, aplicables por las Administración Tributaria Territorial en virtud de lo dispuesto por la Ley 788 de 2002. Por lo cual, el medio de control adecuado es el de nulidad y restablecimiento del derecho y no la acción de grupo>>⁶.

9.2. No obstante lo anterior, en la sentencia del 1° de octubre de 2019 también se señaló que la acción de grupo sería procedente cuando <<se cumpla lo establecido en el inciso 2.º del artículo 145 de la Ley 1437 de 2011, en cuyo caso además del daño deberá probarse la antijuridicidad del mismo, el nexo causal y los perjuicios efectivamente causados>>⁷.

⁵ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo. Sala Diecinueve Especial de Decisión, sentencia del 1° de octubre de 2019, expediente 66001-23-33-003-2012-00007-01(AG) REV. M.P. William Hernández Gómez.

⁶ Ibid.

⁷ Ibid,



9.3.- Respecto de la decisión del caso concreto, si bien señaló que <<la parte actora omitió su deber de constituir la decisión previa de la administración conforme a las normas fiscales que así lo determinan>>⁸, también analizó de fondo las pretensiones de la acción de grupo. E indicó que, en todo caso, el grupo demandante no demostró que el daño alegado fuera antijurídico.

10.- Esta Sala comparte enteramente las consideraciones y la posición jurisprudencial adoptada en la sentencia del 1° de octubre de 2019 proferida por la Sala Diecinueve Especial de Decisión. Está de acuerdo en que cuando se quiera acudir a la jurisdicción de lo contencioso administrativo para solicitar la devolución de tributos por el pago de lo no debido o por haberse pagado en exceso, es necesario que el interesado haya agotado los procedimientos previos establecidos en la ley. En estos eventos, el medio de control adecuado será el de nulidad y restablecimiento del derecho. Sin embargo, no comparte la consideración adoptada en dicha sentencia y en la del 4 de diciembre de 2018 proferida por la Sala Especial Cuarta de Decisión respecto de la procedencia excepcional de la acción de grupo sujeta a la demostración de la existencia de un <<daño antijurídico>>, la cual se vincula a la consideración de que el pago de un tributo se transforma en daño antijurídico cuando la jurisdicción anula el acto administrativo que lo decreta.

11. La consideración relativa a que el daño generado con el pago de un tributo deviene antijurídico cuando se produce la anulación del acto administrativo que lo decreta no es pertinente para fundamentar la regla de unificación: esa noción es apropiada para determinar cuándo un daño es <<causado por la acción o la omisión de las autoridades públicas>>, en los términos del artículo 90 de la CP, y se desarrolla considerando que, independientemente de la legalidad o la ilegalidad de la actuación del Estado, este debe responder por los daños que sufran los particulares cuando correspondan a una carga particular y grave que no deben soportar en su patrimonio. En este caso, por el contrario, la reparación está condicionada —se itera— a la declaración de ilegalidad del acto administrativo en la que se haya resuelto sobre el derecho del particular.

12.- Si en la regla de unificación se incluye la posibilidad de considerar que esta reclamación es procedente mediante la acción de reparación directa siempre que se acredite la existencia de un daño antijurídico, ello permite concluir que tal acción es procedente en todos los casos en los que se demuestre que el acto fue anulado y, por lo tanto, el daño recibido por el particular devino antijurídico. Permite concluir, además, que la reclamación puede hacerse por esta vía, sin necesidad de que se agote un procedimiento previo, se expida un acto administrativo en el que se resuelva la petición y se establezca si la decisión adoptada en el mismo se ajusta a la ley.

13.- Esta Sala considera, por el contrario, que la única acción procedente para reclamar perjuicios derivados del pago de un tributo cuando el acto administrativo

⁸ Ibid.



que lo decreta ha sido declarado nulo, es la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, por lo cual no es procedente, en ningún caso, acudir a la acción de grupo para formularla. Esta posición jurisprudencial se adopta con base en las consideraciones que adelante se exponen respecto de: (i) el privilegio de decisión previa de la Administración; y (ii) la naturaleza especial de las acciones judiciales. Y se estima que esta precisión es necesaria para darle claridad a la regla, excluyendo de ella la referencia a situaciones excepcionales que terminan abriendo la posibilidad de que se desconozca precisamente lo que en ella se establece.

a.- El privilegio de lo previo y la naturaleza especial de las acciones judiciales

14.- Para la doctrina francesa, el privilegio de lo previo designa primero un tipo de *poder o potestad* de la Administración que le permite definir *unilateralmente*, por sí misma y sin acudir a un juez, una situación jurídica. Cuando la Administración cuenta con competencia para ello, modifica el orden jurídico con su propia decisión y a través de ella define si otorga o deniega el derecho cuyo reconocimiento solicita el particular. Se habla, por analogía con la autoridad de la cosa juzgada, de la <<*autoridad de la cosa decidida*>>. Al respecto, Jean Rivero considera que:

<<Por regla general, nadie, en las relaciones entre particulares, puede ver alterada su situación jurídica sin su consentimiento, por la sola voluntad de otro. El acuerdo de voluntades es el proceso normal de la actuación jurídica privada. A veces puede parecer que un particular adopta una decisión unilateral que produce efectos en relación con otro; pero se trata -al menos en teoría, y salvo raras excepciones- de derecho de familia (...) Estas normas reflejan una premisa fundamental: la igualdad jurídica de las voluntades humanas.

En derecho administrativo, en cambio, la administración puede modificar situaciones jurídicas por su propia voluntad, sin el consentimiento de los interesados. La resolución ejecutiva es el acto en el que la administración pone en práctica este poder de modificación unilateral de las situaciones jurídicas. Es el procedimiento estándar de actuación administrativa, el más común en la práctica y el más revelador, desde el punto de vista teórico, de las prerrogativas del poder público (...)

El privilegio de la decisión previa: La decisión ejecutiva se beneficia, antes de cualquier verificación por el juez, de una presunción de que se ha adoptado conforme con la ley.

Esto tiene varias consecuencias

1° La afirmación de la nueva situación jurídica crea inmediatamente dicha situación. El individuo afectado por la decisión es, desde el momento en que se dicta, titular del derecho o de la obligación que se ha extendido a establecer: es el acreedor, el deudor, obligado a hacer o no hacer algo, investido de un nuevo estatuto, etc. La decisión es entonces ejecutiva contra él.

2° La presunción de legalidad que autoriza este efecto puede ser desvirtuada por el particular alegando ante el juez que la decisión no se ajusta a derecho, normalmente mediante una acción por exceso de poder o, en su caso, mediante una excepción de ilegalidad.



3. Pero, por un lado, el recurso [la acción o medio de control en nuestro caso] no tiene efecto suspensivo: salvo que el tribunal ordene la suspensión de la decisión, ésta tiene plenos efectos hasta el momento en que su ilegalidad, constatada por el tribunal, conduzca a su anulación; por otro lado, la administración se encuentra, en el proceso, en posición de demandada: corresponde al particular probar la ilegalidad que afirma (...)

El privilegio de lo previo es el término generalmente utilizado para describir la situación en la que se encuentra la administración debido a la autoridad vinculada a su decisión antes de cualquier revisión por parte del tribunal. El decano Vedel utiliza la expresión autoridad de la cosa decidida (autorité de la chose décidée), por analogía con la autoridad de la cosa juzgada (autorité de la chose jugée)>>⁹.

14.1.- Desde una perspectiva procesal, dice Rivero, la expresión privilegio de lo previo designa una regla de procedibilidad para demandar a la Administración: el demandante no puede acudir directamente al juez contencioso sin haber provocado un pronunciamiento previo de la Administración sobre el asunto litigado. Este es un verdadero privilegio de la Administración, porque en las acciones civiles el demandante puede acudir directamente al juez:

<<La regla de la decisión previa.

Definición: Por regla general, el demandante en una acción civil puede citar a la parte contraria ante el tribunal sin notificarle previamente su intención e invitarla a satisfacerla: es lo que se conoce como el derecho de citación directa.

Este derecho no existe ante el juez de lo contencioso-administrativo. El demandante debe dirigirse primero a la administración; sólo si se encuentra con una denegación total o parcial puede dirigirse al juez. La regla de la decisión previa es, pues, la obligación impuesta al litigante, quien antes de todo recurso contra la administración, deberá solicitarle a ésta una decisión sobre la pretensión que se propone someter al juez. Se sanciona con la inadmisibilidad de un recurso al que no se adjunte la decisión de la administración.

Ámbito de aplicación:

1 - En los recursos de nulidad, la regla se cumple automáticamente, ya que el recurso, por definición, presupone la existencia de una decisión de la administración; por lo tanto, existe siempre y necesariamente una decisión previa, sin que el demandante tenga que plantearla.

2 - En los casos de recursos de plena jurisdicción la regla adquiere todo su significado. El demandante sólo puede dirigirse al juez después de que la autoridad competente, a la que ha sometido el asunto, haya desestimado su reclamación. En este caso, la norma significa por tanto que el derecho a demandar está supeditado al ejercicio y desestimación de un recurso administrativo.

Modalidades de aplicación: La autoridad administrativa competente para adoptar la decisión previa es, para el Estado, el ministro responsable del departamento en cuestión (...)>>¹⁰.

⁹ Rivero, Jean. Droit Administratif. 16 édition. Dalloz: París, Francia (1996). p.93.

¹⁰ Ibid.



14.2.- Del privilegio de la decisión previa de la Administración se deriva, entonces, que la Administración es la encargada de tutelar o amparar los derechos de los administrados cuando tiene la competencia. En consecuencia, los administrados no pueden acudir directamente al juez contencioso administrativo para obtener, mediante la acción de reparación directa, el reconocimiento de derechos sobre los cuales la administración debe resolver previamente. Lo anterior justifica que en nuestro ordenamiento existan dos tipos de acciones contencioso administrativas de carácter resarcitorio: (i) la acción de nulidad y restablecimiento del derecho y (ii) la acción de reparación directa. La procedencia de cada una se determinará teniendo en cuenta la fuente del daño: un acto administrativo, para la primera; o un hecho, una omisión o una operación administrativa, para la segunda.

15.- Ahora bien, para la determinar la existencia de un verdadero hecho dañoso, cuyas consecuencias puedan reclamarse mediante la acción de reparación directa, distinguiéndolo del perjuicio que puede provenir de un acto administrativo, resulta relevante traer a colación la diferencia que se ha desarrollado en la doctrina respecto de los tipos de actividad de la Administración:

<<La actividad administrativa (...) puede tener o no inmediata relevancia jurídica, según se despliegue buscando o no la directa producción de efectos jurídicos. Justamente en tal alternativa descansa la clasificación de la misma actividad en propiamente jurídica y actividad material, real o técnica (lo que no significa, obviamente, que ésta no esté regida por el Derecho). La primera, no obstante, es sin duda, desde el punto de vista del Estado de Derecho, la más importante. Ello es así porque la actuación de los mecanismos de garantía de derechos e intereses afectados por la actividad administrativa, incluyendo los propios del control o tutela judiciales, depende estrictamente de un pronunciamiento formal de la Administración sobre tales derechos e intereses, que permite justamente la correspondiente impugnación, y en último término, la verificación de su legalidad por los Tribunales>>¹¹.

15.1.- En consecuencia, la actividad propiamente jurídica, a diferencia de la actividad material, se concreta con un pronunciamiento formal de la Administración: en un acto administrativo. Y este acto administrativo está sujeto a control judicial a través de las acciones de nulidad o de nulidad y restablecimiento del derecho, según el caso, en los términos de los artículos 84 y 85 del CCA (hoy 137 y 138 del CPACA. Por el contrario, la actividad material de la Administración, al no concretarse mediante un pronunciamiento formal, puede ser controlada judicialmente a través de la acción de reparación directa al tratarse, en los términos del artículo 140 del CPACA, de <<un hecho, una omisión o una operación administrativa>>. Esta acción, para decirlo de manera más precisa, está consagrada para reparar los perjuicios que provienen de estas causas y no de la adopción de una decisión contenida en un acto administrativo.

15.2.- Los actos administrativos corresponden a *decisiones* de la Administración y, para obtener la reparación de los daños que ellos causen, es menester acreditar su

¹¹ Parejo Alfonso, Luciano. *Manual de derecho administrativo Volumen 1*. Barcelona: Editorial Ariel Derecho. Pg. 421.



ilegalidad, cosa que no es necesaria ni procedente en la acción de *reparación directa*, en la que solo debe demostrarse la existencia de un *daño antijurídico* imputable a la *acción o la omisión* de la Administración: <<Si la omisión es producida con la intervención voluntaria del órgano administrativo, el tratamiento que se le otorga es el de un acto administrativo; por el contrario si la voluntad no ha influido de modo directo e inmediato, la omisión se considera como un hecho administrativo>>. ¹²

16.- Los contribuyentes que pagaron un tributo cuyo fundamento normativo fue declarado nulo, no pueden acudir a la acción de grupo para reclamar, a título de indemnización de perjuicio, la devolución del pago realizado. Y lo anterior no es posible, pues la indemnización se estaría solicitando por la vía que legalmente no corresponde: su daño no se originó en una *acción, omisión u hecho de la Administración*, sino en una decisión. El perjuicio reclamado se fundamentaría en una norma legal vigente en el momento en el que se produjo el pago, razón por la cual, si el demandante estimaba que dicho cobro era ilegal, estaba obligado a: (i) a formular una petición de devolución a la entidad que recaudó el tributo alegando un cobro de lo no debido y (ii) controvertir la legalidad de la decisión negativa de esa petición.

17.- El carácter principal de la acción de grupo, de conformidad con la jurisprudencia de la Corte Constitucional citada por el demandante, no desdibuja su naturaleza de acción especial. Todas las acciones judiciales tienen el mismo atributo: están diseñadas para resolver conflictos específicos, para los cuales no proceden otras acciones. En este sentido, si existe una acción especial prevista para determinado asunto, no se puede utilizar otra acción para tramitarlo. No pueden existir dos vías procesales para tramitar el mismo asunto. Acudir a una acción específica para resolver asuntos que no están previstos dentro del alcance de dicha acción atenta contra el derecho al debido proceso.

18.- Utilizar una acción o medio de control inadecuado atenta contra el derecho al debido proceso de la entidad demandada: el legislador diseña las acciones procesales o medios de control con el objeto de que, a través de ellos, las partes puedan ejercer adecuadamente sus derechos, teniendo en cuenta el asunto sustancial que se controvierte. La acción de nulidad y restablecimiento es la adecuada para decidir sobre los perjuicios que genera un *acto administrativo*, y en ella el demandante tiene la carga de acreditar la *ilegalidad del acto* como condición para obtener la reparación.

19.- En virtud de lo anterior, resulta claro que la acción de grupo no es procedente para reclamar perjuicios en el caso descrito anteriormente, en la medida en que, de conformidad con las normas que regulan la solicitud de devolución en materia tributaria (artículos 850 del Estatuto Tributario y 59 de la Ley 788 de 2002), los

¹² Santofimio, Jaime Orlando, Acto administrativo, procedimiento, eficacia y validez, Universidad Externado de Colombia, 1998, p.52.



artículos 85 y 86 del CCA (hoy 138 y 140 del CPACA) y el principio del privilegio de la decisión previa de la Administración, los contribuyentes deben acudir al trámite administrativo para provocar un pronunciamiento de la Administración respecto de su situación concreta y particular. Una vez obtenido dicho pronunciamiento, en caso de que su solicitud fuera resuelta de manera negativa, deben demandar el respectivo acto administrativo en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho.

b.- La precisión de la regla

20.- La formulación de una regla jurisprudencial impone la aplicación del principio de *universalidad* en el sentido de que, cuando se enuncia, se contrae el compromiso de decidir los casos futuros de la misma manera. Lo anterior implica abandonar la *reserva* de adoptar decisiones posteriores de manera distinta o de *dejar a salvo* la posibilidad de no aplicarla cuando se presenten circunstancias excepcionales que no se precisan al enunciar la regla. La regla jurisprudencial se enuncia para aplicarla en *todos los casos* en los que se resuelvan conflictos similares, sin que sea necesario advertir que no es aplicable para hipótesis que no estén comprendidas en ella. Las reservas genéricas terminan dejando sin efecto el mandato que contiene la regla: en vez de establecer que determinada consecuencia de derecho es aplicable a todos los casos similares o a todos los casos que se incluyen en la hipótesis, establecen –en realidad– que en cada caso será el juez el que decidirá (sin estar atado a ningún criterio), de qué modo deber procederse.

21.- Afirmar que la devolución de un impuesto cobrado –cuando la norma que lo sustenta ha sido declarada ilegal– debe reclamarse mediante la acción de nulidad y restablecimiento en la que se controvierta la *decisión* de no restituir lo pagado y luego indicar que, de todos modos, debe estudiarse la posibilidad de ordenar la restitución cuando se concluya que se ha causado un daño antijurídico, implica contradecir la misma regla y la premisa esencial que se tiene en cuenta para formularla. Por tal razón, la *precisión* de la regla implica eliminar de ella esta posibilidad *excepcional* de desconocimiento, establecer que la acción de grupo es improcedente para formular este tipo de reclamaciones y disponer, en consecuencia, que el juez debe inhibirse de hacer un pronunciamiento de fondo sobre ellas.

E. El caso concreto: la improcedencia de la acción de grupo

22.- Las peticiones incoadas en la acción de grupo fueron las siguientes:

<<1.- Declarar al Departamento del Atlántico, representado por el gobernador o quien haga sus veces, como responsables de los daños y perjuicios producidos a los contribuyentes de la “Estampilla Pro-Hospital Universitario de Barranquilla” como consecuencia de su cobro y recaudo en la jurisdicción del Atlántico, contrariando normas de carácter constitucional y legal.



2.- Como consecuencia de lo anterior, condenar al Departamento del Atlántico, y/o a aquella entidad que se encuentre responsable, conforme a las potestades del juez en esta acción constitucional, al pago de la indemnización de los perjuicios ocasionados a dichos contribuyentes, de la siguiente forma:

a) Por los valores cancelados por todos aquellos contribuyentes y recaudados por el Departamento del Atlántico, durante el periodo que estuvo vigente, transcurrido desde el año 2001 y hasta el 25 de julio de 2006, según lo explicado en este escrito. Lo anterior conforme a los montos que se establezcan en el proceso como los recaudados por concepto de la estampilla pro-Hospital Universitario de Barranquilla, en los términos explicados en este libelo

b) Por los valores cancelados por todos aquellos contribuyentes y recaudados por el Departamento del Atlántico, durante el periodo que estuvo vigente, transcurrido desde la vigencia de la Ordenanza 000018, es decir desde el 25 de julio de 2006 y hasta la fecha en que el honorable despacho profiera sentencia, según lo explicado en este escrito. Lo anterior conforme a los montos que se establezcan en el proceso como los recaudados por concepto de la estampilla pro-Hospital Universitario de Barranquilla en los términos explicados en el libelo.

c) Por los ajustes que es necesario realizar, tanto a los valores señalados en el literal a) como en el literal b), a fin de actualizarlos, aplicando la tasa de interés más alta permita por las normas vigentes.

3.- Ordenar la cancelación de la indemnización de perjuicios, en la forma establecida en la Ley 472 de 1998, así como los honorarios del abogado coordinador y las costas del proceso. (...)>>

23.- Tales peticiones se fundamentaron en estas afirmaciones:

23.1- La Asamblea Departamental ordenó la emisión de la estampilla Pro Hospital Universitario de Barranquilla mediante la Ordenanza 027 de 2001. Este tributo gravaba a todas las personas naturales o jurídicas que realizaran actividades comerciales en el departamento y expidieran facturas o documentos equivalentes. Este tributo fue modificado mediante las ordenanzas 040 de 2001, 041 de 2002, 017 de 2004 y 018 de 2006.

23.2.- Mediante providencia del 4 de junio de 2009, el Consejo de Estado declaró la nulidad de varios apartes de las ordenanzas 027 de 2001 y 040 de 2001, por considerar que el hecho generador del tributo no guardaba relación con lo dispuesto en la Ley 645 de 2001 y, en todo caso, que este tributo tenía el mismo hecho generador, base gravable y sujeto pasivo que el impuesto de Industria y Comercio. Por las mismas razones, en providencia del 18 de marzo de 2001 el Consejo de Estado declaró la nulidad de algunos artículos de las ordenanzas 017 y 108 de 2004, que modificaban la ordenanza 027 de 2001.

23.3.- El hecho de que el Departamento del Atlántico hubiera cobrado y recaudado un tributo cuya base normativa fue declarada nula posteriormente por parte del Consejo de Estado, generó un daño antijurídico a todos los sujetos pasivos de la estampilla Pro Hospital Universitario de Barranquilla. Por lo tanto, solicitó que, a



título de indemnización, se devolvieran a los contribuyentes las sumas pagadas por concepto de dicho tributo.

24.- En la sentencia objeto de revisión, el tribunal señaló que: <<la acción de grupo, siendo una acción constitucional, resulta procedente para obtener la reparación de los perjuicios al declarar un acto administrativo ilegal, que en este caso sería la devolución de los dineros cancelados por concepto de impuesto Estampilla Pro Hospital Universitario>>.

25.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo décimo de la Ordenanza 027 de 2001, para el recaudo de la estampilla Pro Hospital Universitario de Barranquilla los sujetos pasivos debían presentar una liquidación privada del impuesto y pagarlo¹³. En virtud de lo anterior, y de acuerdo con la posición jurisprudencial adoptada anteriormente, en caso de estimar que el impuesto creado era ilegal, los contribuyentes debían pagar el tributo y solicitar, mediante el trámite administrativo correspondiente, la devolución de las sumas pagadas por constituir un pago de lo no debido. Así, una vez agotado dicho trámite administrativo, si la decisión de la Administración era desfavorable para el contribuyente, este debía demandar dicho acto administrativo en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho.

26.- La Sala resalta que si bien es cierto que las ordenanzas 040 de 2001, 041 de 002, 017 de 2004 y 018 de 2006 son actos administrativos generales que se aplican sin la necesidad de un acto intermedio, los contribuyentes debían provocar una decisión de la Administración que resolviera su situación particular y concreta respecto del pago del tributo, adelantando el trámite antes descrito. Por lo tanto, sí les era exigible adelantar dicho trámite para poder pretender la devolución del tributo pagado a través de la acción procedente, que era la de nulidad y restablecimiento del derecho.

III. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, la Sala Séptima Especial de Decisión, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

RESUELVE

PRIMERO: MODIFÍCASE el ordinal primero de la parte resolutive de la sentencia del 9 de abril de 2015 proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico que confirmó la sentencia del 25 de febrero de 2013 dictada por el Juzgado Cuarto Administrativo de Descongestión de Barranquilla, la cual quedará así:

¹³ El artículo dispuso textualmente: <<Para efectos de la liquidación y pago de la estampilla Pro Hospital Universitario de Barranquilla el sujeto pasivo presentará a la Secretaría de Hacienda Departamental, o quien haga sus veces, la liquidación privada del monto a pagar por el respectivo período gravable, acompañada de una copia de la declaración del impuesto de industria y comercio correspondiente a ese mismo período>>.



Radicado: 08001-23-31-000-2010-00291-01 (AG)
Demandantes: Instituto Meyer de Barranquilla Ltda. y otros

<<**PRIMERO: INHÍBESE** de fallar de fondo las pretensiones de la demanda>>.

SEGUNDO: SIN COSTAS en esta instancia.

TERCERO: NOTIFÍQUESE a la correspondiente Procuraduría Delegada para estos asuntos.

CUARTO: Ejecutoriada esta providencia, **DEVUÉLVASE** el expediente al juzgado de origen>>.

SEGUNDO: Ejecutoriada esta providencia, **DEVUÉLVASE** el expediente al juzgado de origen para lo de su cargo.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

Con firma electrónica

MARTÍN BERMÚDEZ MUÑOZ
Presidente

Con firma electrónica

OSWALDO GIRALDO LÓPEZ
Magistrado

Con firma electrónica

JORGE PORTOCARRERO
BANGUERA
Magistrado

Con firma electrónica

WILSON RAMOS GIRÓN
Magistrado

Con firma electrónica

PEDRO PABLO VANEGAS GIL
Magistrado