

IMPUESTO DEPARTAMENTAL DE ESTAMPILLAS PRO-HOSPITALES PRIMER Y SEGUNDO NIVEL, PROELECTRIFICACION, PRODESARROLLO Y PROCIUDADELA - Excepciones tributarias. En el departamento del Atlántico, los contratos de obra pública, en cualquiera de sus tipificaciones, no están exceptuados del pago de estampillas

Llevado al plano semántico, construir el entorno ambiental y paisajístico de la red de escorrentía del Municipio de Soledad, -objeto del contrato LP-012-, implica edificar una obra de ingeniería o arquitectura con impacto en el medio ambiente de determinados espacios terrenos municipales, y ello, a su vez, se traduce en realizar un trabajo material sobre bienes corporales inmuebles, **independientemente de la forma de ejecutarlo y pagarlo.** [...] No tiene pues el contrato LP-012 de 2007, ninguna referencia expresa o implícita que permita considerarlo simplemente como una operación de crédito público en su especie "crédito de proveedores", pues su objeto no corresponde al hecho aislado de **adquirir bienes y servicios** pagables a futuro, sino a **la construcción de una obra pública municipal.** Tan contrato de obra pública es, que como tal lo identificó la cláusula primera del "otro sí" suscrito el 15 de mayo de 2008 (fl. 212, c. 1), aludiendo al crédito de proveedores como mero mecanismo de financiación y poniendo de presente que el contratista era el adquirente del crédito para la ejecución del objeto contractual. [...] Así pues, el pago a largo plazo acordado por las partes, con posterioridad a la entrega de la obra y la financiación de la misma, no determina la naturaleza del contrato celebrado, no altera su objeto ni, menos aún, muta su esencia de "construcción de obra". Se trata sólo de una modalidad de pago y ejecución aceptada y convalidada por el consorcio contratista, la cual, en términos del mismo artículo 32 de la Ley 80 de 1993, opera independientemente del trabajo material sobre el bien inmueble, y es así como la presenta la cláusula tercera del Contrato LP-012. [...] En conclusión, como la excepción tributaria que contempla el artículo 138 del Estatuto Tributario del Atlántico se previó para la operación de crédito público como negocio autónomo dirigido a adquirir bienes y servicios (tratándose de crédito de proveedores), y no para la modalidad de pago de un contrato principal como el de obra en cualquiera de sus tipificaciones, la glosa de nulidad soportada en esa normativa carece de pertinencia para enervar la presunción de legalidad que ampara a la liquidación demandada, lo cual conducirá a confirmar la sentencia recurrida.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO DEL ATLANTICO - ARTICULO 138

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del asunto es la siguiente: El Consorcio Soledad Futuro solicitó la nulidad de la liquidación de estampillas efectuada por la Secretaría de Hacienda del Atlántico respecto del contrato que celebró con el Municipio de Soledad para la construcción del entorno ambiental y paisajístico de la red de escorrentía de ese municipio. La Sala confirmó la sentencia del Tribunal Administrativo del Atlántico que negó la nulidad pedida, por cuanto consideró que dicho contrato no estaba exceptuado del impuesto departamental de estampillas, dado que, independientemente de la forma de ejecutarlo y pagarlo, se trataba de un contrato de obra pública y no de una operación de crédito público, en la modalidad de crédito de proveedores, ésta sí, cobijada por la excepción tributaria prevista en el artículo 138 del Estatuto Tributario del Atlántico.

CREDITO - Concepto / CREDITO PUBLICO - Noción y alcance / CREDITO PUBLICO - Hace parte de los ingresos extraordinarios de la Nación que se integran a los recursos de capital / OPERACIONES DE CREDITO PUBLICO EN EL AMBITO CONTRACTUAL - Noción

Para resolver, se parte de una premisa: todo crédito representa una cantidad de dinero debida a una persona o entidad, quienes, por lo mismo, están facultadas para exigirlo y cobrarlo. Traslada esa noción al ámbito de lo público, el crédito se traduce en una deuda u obligación adquirida por el Estado con las entidades de crédito, nacionales o extranjeras y/o particulares, en moneda nacional o extranjera, con una fecha de vencimiento y bajo una determinada tasa de interés. Así, todas las entidades territoriales, como parte de la organización estatal, pueden obligarse mediante dichos créditos en el marco de la Ley que los organice (art. 150, No. 19), porque además de tratarse de la negociación de un elemento de orden público económico, es necesario coordinar la política económica en los niveles locales con la política económica nacional, pues muchas de sus variables tienen incidencias macroeconómicas generales. De allí que los artículos 295 y 364 de la CP faculden a las entidades territoriales para emitir títulos y bonos de deuda pública, con sujeción a las condiciones del mercado financiero e igualmente para contratar crédito externo de conformidad con la ley que regule la materia, y condicionen el endeudamiento de dichas entidades a su capacidad de pago, también de acuerdo con esa normatividad especial, ahora contenida en la Ley 358 de 1997. Ahora bien, el artículo 41 (parágrafo 2º) de la Ley 80 de 1993 definió expresamente las operaciones de crédito público en el ámbito contractual, al regular el perfeccionamiento de los contratos estatales, en los siguientes términos: *“Sin perjuicio de lo previsto en leyes especiales, **para efectos de la presente ley se consideran operaciones de crédito público las que tienen por objeto dotar a la entidad de recursos con plazo para su pago, entre las que se encuentran la contratación de empréstitos, la emisión, suscripción y colocación de bonos y títulos valores, los créditos de proveedores y el otorgamiento de garantías para obligaciones de pago a cargo de las entidades estatales.*** El Decreto 2681 de 1993 reglamentó el precepto anterior y, de acuerdo con este, la Corte Constitucional se refirió al crédito público en la sentencia C-870 del 2003, clasificándolo como parte de los ingresos extraordinarios que percibe la Nación y que se integran a los llamados recursos de capital.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCION POLITICA – ARTICULO 150 NUMERAL 19, ARTICULO 295, ARTICULO 364 / LEY 80 DE 1993 - ARTICULO 41 PARAGRAFO 2 / DECRETO 2681 DE 1993 / LEY 358 DE 1997

CREDITOS A PROVEEDORES - Hacen parte de las operaciones de crédito público y en el Departamento del Atlántico están exceptuados del impuesto de estampillas / **OPERACIONES DE CREDITO PUBLICO EN EL AMBITO CONTRACTUAL -** Tienen como fin el de dotar a la entidad contratante de recursos, bienes o servicios con plazo para su pago / **CREDITOS A PROVEEDORES - Objeto**

Se tiene entonces que los créditos a proveedores ciertamente hacen parte de las operaciones de crédito público, distinguidas por las únicas y categóricas finalidades de dotar a la entidad contratante de recursos, bienes o servicios, con la mediación de un plazo para pagarlos, o de garantizar obligaciones de pago, inclusive bajo la forma de la solidaridad; y, en todo caso, los actos o contratos análogos a esas unívocas finalidades, que obliguen a la entidad estatal bajo un determinado plazo de pago. Refiriéndose específicamente a esa especie, el reglamento señaló: **Artículo 17º. Se denominan créditos de proveedor aquellos mediante los cuales se contrata la adquisición de bienes o servicios con plazo para su pago. Sin perjuicio del cumplimiento de los requisitos establecidos para la adquisición de bienes o servicios en la Ley 80 de 1993, los créditos de proveedor se sujetarán a lo dispuesto en los artículos anteriores, según se trate de**

empréstitos internos o externos y la entidad estatal que los celebre. La idea es clara: el “crédito de proveedor” como especie del género “operación de crédito público” se contrae con el exclusivo objeto de que una entidad estatal adquiera bienes y servicios pagables a futuro, y es ese el fin exclusivo que lo distingue como operación autónoma exceptuada del impuesto departamental de estampillas que aquí se discute.

FUENTE FORMAL: DECRETO 2681 DE 1993

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá D. C., trece (13) de junio de dos mil trece (2013)

Radicación número: 08001-23-31-000-2008-00438-01(19028)

Actor: CONSORCIO SOLEDAD FUTURO

Demandado: EL DEPARTAMENTO DEL ATLANTICO

FALLO

Se decide la apelación interpuesta por la parte demandante contra la sentencia del 2 de junio de 2011, por la cual el Tribunal Administrativo del Atlántico decidió la acción de nulidad y restablecimiento del derecho interpuesta contra la liquidación de estampillas a su cargo, respecto del contrato de obras LP-012 del 3 de septiembre de 2007 que celebró con el Municipio de Soledad (Atlántico), y de sus adicionales N° 1 del 14 de diciembre del mismo año y N° 2 del 15 de mayo de 2008.

Dicho fallo dispuso:

“PRIMERO.- NEGAR las súplicas de la demanda.”

ANTECEDENTES

El 3 de septiembre de 2007, el Municipio de Soledad (Atlántico) celebró el contrato de obras LP-012 con el Consorcio Soledad Futuro, para la ejecución de las obras

de construcción del entorno ambiental y paisajístico de la red de escorrentía de ese municipio, con vigencia comprendida entre los años 2007 a 2016.

El valor del contrato pactado por todas las actividades de las etapas 1 y 2, incluyendo los costos de financiación y los ajustes de precios a que hubiere lugar, fue de \$22.331.543.779.

El 14 de diciembre de 2007 y el 5 de mayo de 2008 se suscribieron sendos “otro sí” al contrato mencionado.

El 2 de abril de 2008, la Secretaría de Hacienda del Departamento del Atlántico liquidó el valor a cargo del consorcio contratista por concepto de estampillas prohospitalares primero y segundo nivel, proelectrificación, prodesarrollo y prociudadela, causadas respecto del contrato celebrado, con base en el valor del mismo al que ya se aludió. También se liquidaron los respectivos intereses de mora, todo lo cual ascendió a la suma de \$1.714.048.712 (Liquidación N° 219020).

LA DEMANDA

El Consorcio Soledad Futuro solicitó la nulidad de la liquidación de impuestos - estampillas N° 219020, acto 2, clase 8, del 2 de abril de 2008 y, subsidiariamente, que en caso de que se considere procedente dicha liquidación, ésta se realice con base en la cuantía del contrato adicional N° 2 (\$11.359.500.002), que aclaró y modificó el contrato principal, respecto del cual se generó el impuesto y que, además, no se ordene liquidar intereses moratorios, dado que la obligación material sólo surge a partir de la ejecutoria de la providencia que la ordene.

En consecuencia, solicita que, de acogerse la pretensión principal, se ordene al demandado proferir el acto administrativo que declare exento al consorcio del tributo denominado estampillas y que, en caso de prosperar las pretensiones subsidiarias, se ordene a la demandada expedir la decisión pertinente conforme con lo dispuesto por el *a quo*, y se declare que no se deben intereses moratorios.

Invocó como violados los artículos 29, 345 y 350 de la Constitución Política; 25 a 31, 1602 y 1612 del Código Civil; 68 a 70 del Código Contencioso Administrativo; 588, 683, 714 y 730 (num. 3º) del Estatuto Tributario; 3º del Código Contencioso

Administrativo; 4 y 5 de la Ley 57 de 1887 y 1° a 49 de la Ley 153 del mismo año; 47 de la Ley 99 de 1993 y 8 de la Ley 488 de 1998, así como la Ley 80 de 1993; 1°, 3°, 4°, 17, 29, 31, 33, 37, 44 y 46 del Decreto 2681 de 1993; 1°, 135 (lit. a), 136, 138, 355 y 522 de la Ordenanza 00823 de 28 de noviembre del 2003, al igual que las Ordenanzas 007, 014, 18 y 29 de 2006, el Acuerdo 0064 y la Resolución 2 de la misma anualidad, proferida por el CONFIS.

Sobre el concepto de violación expuso:

La actuación demandada viola los principios que informan la base de la imposición de tasas, impuestos, contribuciones o estampillas.

Cuando las autoridades administrativas y/o los particulares promueven procesos contractuales deben respetar el principio del debido proceso, cosa que no ocurrió en el caso concreto, porque, de una parte, la ley no contempla la separación de actos contractuales para efectos de su perfeccionamiento como operación de crédito de proveedores, tratándose de operaciones de crédito público de cumplimiento a largo plazo y bajo modalidades de financiación.

El actor no es destinatario de las obligaciones previstas en el Estatuto Tributario del Atlántico, de modo que el exigírselas rompe la ecuación contractual.

Los contratantes deben ajustar su proceder para no retardar el cumplimiento de las obligaciones asignadas a otros contratantes, ni desviar las fórmulas de financiación establecidas en sus pliegos de condiciones, “determinadas bajo la percepción de operación de crédito con cargo a crédito de proveedores en largo plazo y con tasas de retorno admisibles” y con base en los parámetros de la ley.

La alteración de las reglas de juego determinadas para efecto de la licitación, conducen al agente contratista lesionado a reclamar o instaurar las respectivas acciones en búsqueda del restablecimiento de su derecho, para mantener vigente la relación contractual bajo la égida de la ecuación contractual que lo motivó a licitar.

El pago imputado a la accionante carece de todo amparo jurídico y conduce al desequilibrio contractual. Existen normas superiores a las ordenanzas departamentales, que tipifican exenciones tributarias para las operaciones de

crédito con plazos de pago a largo plazo, que comprometan vigencias futuras a cargo de la fiducia.

La ruptura de la simetría contractual por la intervención de la Administración o de terceros conduce a que el contratista solicite judicialmente la actualización de la cantidad de dinero líquida que se impute como obligación a su cargo.

Las circunstancias anteriormente descritas encajan en la teoría del hecho del príncipe.

La imposición del pago por concepto de estampillas configura una situación extraordinaria que vuelve ruinoso el contrato para una de las partes y a la que se le aplica la teoría de la imprevisión para mantener la ecuación económica de aquel. Así mismo, esa imposición entraña la violación del principio de justicia conmutativa que busca la igualdad entre el contratista y la Administración, con condiciones equivalentes que, como tales, proscriben todo tipo de sacrificio del primero de ellos por razón del interés general, frente a circunstancias desconocidas al momento de licitar.

El acto acusado presenta errores y deficiencias producto de la errada interpretación jurídica de la Administración Tributaria sobre las normas departamentales contenidas en el Estatuto Tributario del Atlántico, que condujo a que la accionante realizara pagos de lo que no debía y vulneró el deber estatal de proteger los bienes y la honra del contratista, en cuanto no se le indicaron las condiciones de un futuro contrato para evitar exponerlo a un descalabro económico.

La prudencia y diligencia del “deber ser” de la actuación administrativa dentro de la relación contractual, hace parte de la buena fe exigible en la ejecución del contrato.

El demandado incurrió en desviación de poder, porque no tuvo en cuenta los mandatos constitucionales y legales a los que debía ceñirse la ordenanza departamental que aplicó; y, además, la liquidación demandada carece de motivación, pues no relaciona los hechos imputados ni las pruebas que los sustentan, sino que se ampara en circunstancias de hecho y de derecho contradictorias con las normas superiores.

Los contratos de empréstito y las operaciones de crédito en general se encuentran exceptuados del impuesto de estampillas en el Departamento del Atlántico.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Departamento del Atlántico se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

El caso concreto no corresponde a operaciones de crédito público en la modalidad de crédito a proveedor, con las que se haya dado recursos a la entidad estatal, fijándole un plazo para pagarlos, pues El Municipio de Soledad no contrató ningún empréstito, ni actuó como deudor solidario o garante de las obligaciones de pago, dentro del contexto contractual.

Los pagos que comprometen a dicho municipio se originan en los flujos de renta de TEBSA, y se hacen a través del encargo fiduciario que el Municipio de Soledad tiene con FIDUOCCIDENTE.

De acuerdo con lo anterior, el contrato de obras suscrito entre el Municipio de Soledad y el demandante, el 3 de septiembre del 2007, no está cobijado por la excepción del impuesto a la que alude el libelo.

El “Otro sí N° 2” al contrato mencionado no detalló cómo está compuesto el valor del contrato y confunde las operaciones de crédito y crédito a proveedor, pues anota que el valor del contrato envuelve la operación de crédito a proveedor.

La introducción del tal “otro sí” no cambió el valor del contrato dispuesto en la cláusula quinta del contrato inicial, en cuya fecha de suscripción se causaron las estampillas liquidadas. Esta cláusula no aludió al crédito como forma de pago.

Independientemente del concepto que encierra, por el contrato de obras el Municipio de Soledad debe cancelar \$22.331.543.779, valor que se mantuvo incólume en el otro sí mencionado y es la base gravable sobre la cual debían liquidarse las estampillas a cargo del accionante.

Ese valor consiste en la suma de todas las obligaciones económicas surgidas del contrato y a cargo de los contratantes. Por lo mismo, para determinar si la cuantía global del contrato se encuentra o no determinada, debe analizarse el texto integral del contrato y no las obligaciones aisladas que de él emanan.

El pago parcial de \$11.140.100.000, como parte del valor total de las obligaciones contractuales, acordado en \$22.331.543.779 con la inclusión de los costos de financiación y los ajustes de precios, no debe excluirse de la base gravable para liquidar las estampillas porque ese valor hace parte del precio del contrato. Las normas departamentales no autorizan la exclusión de los costos de financiación para determinar la base señalada.

El actor confunde circunstancias que eventualmente se pueden estructurar dentro de la relación contractual, como la glosa de violación a la ecuación contractual.

Las normas departamentales aplicadas por el demandado constituyen la base legal del pago imputado al consorcio, por el contrato que celebró con el municipio de Soledad.

La liquidación acusada no se expidió con desviación de poder sino con arreglo a las normas departamentales, que gozan de la presunción de legalidad que fluye del propio principio que soporta la actividad administrativa como garantía de que las autoridades procedan obedeciendo al orden jurídico aplicable. Por la misma razón, la liquidación que se enjuicia tampoco adolece de falta de motivación.

La Ordenanza No. 00041 del 16 de diciembre del 2002, que creó la estampilla de electrificación rural, se encuentra igualmente amparada por la presunción de legalidad, y era, por tanto, de obligatoria aplicación, hasta tanto no fuera anulada por la Jurisdicción contencioso administrativa.

El presente proceso se estudia con la filosofía de la “hipótesis del no derecho”, expuesta por la Sección Tercera del Consejo de Estado, como ausencia del mismo en cierto número de relaciones humanas, o abandono del derecho en un terreno que ocupaba o era de su competencia ocupar, y que se hace notar, aún más, en los asuntos de contratación administrativa.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones:

El gasto debe tener una contrapartida en el ingreso que lo financia; ello implica que si la fuente de financiación que garantiza el flujo de recursos para pagar los compromisos de vigencias futuras, se prevé para un plazo que supere el de ejecución de las obras y/o entrega de los bienes y servicios contratados, hay una operación de crédito público.

El plazo para pagar el contrato suscrito entre el Municipio de Soledad y el Consorcio Soledad – Futuro, estaba acorde con su tiempo de ejecución y, en esa medida, no correspondía a una operación de crédito cobijada por la excepción del impuesto de estampillas, prevista en el artículo 138 del Estatuto Tributario del Atlántico, de modo que el actor estaba obligado a tributar por tal concepto.

La base gravable que debía tomarse para liquidar el impuesto referido, era el valor total del contrato (\$22.331.543.779), que incluía costos de financiación y ajustes de precios y no la suma pagada por la ejecución de las obras y suministros correspondientes a la etapa 1, prevista en el numeral 1. 2 del pliego de condiciones que precedió al respectivo acuerdo (\$11.140.100.000).

RECURSO DE APELACIÓN

El demandante apeló la sentencia. Al efecto, y en síntesis, adujo:

El Tribunal no supo interpretar los momentos contractuales definidos en el clausulado del contrato respecto del cual se cobraron las estampillas objetadas en este proceso.

Para la ejecución de los trabajos o entrega física de las obras se asignó un plazo de dos años, que al momento de interponerse la alzada se encontraba cumplido, dando paso a la suscripción del acta de finalización de las obras. Ello significa que el supuesto de hecho de que las obras finalizaban coetáneamente con el pago, no es correcto.

Ello significa que las obras no finalizaron coetáneamente con el pago, pues, firmada el acta señalada, comienza a transcurrir el plazo para pagar el saldo del contrato, al que subsigue el plazo de liquidación.

La cláusula tercera del contrato celebrado fija los plazos anteriores. De acuerdo con ella, el plazo para el pago del saldo del contrato se adiciona al plazo de ejecución dando un total de 108 meses de plazo contractual, sin que ello quiera decir que la ejecución tarde todo ese tiempo.

Las labores pos contractuales de mantenimiento, conservación y garantía de las obras no deben confundirse con las de su ejecución contractual. Las primeras se relacionan con la calidad de la obra ejecutada y no se toman como una carga contractual con incidencia económica dentro del contrato.

El párrafo 2º del artículo 41 de la Ley 80 de 1993 no impuso condición alguna para que se configuren las operaciones de crédito, como sí lo hizo la sentencia apelada al indicar que el plazo para el pago debía superar el de la ejecución de las obras, no obstante que al tenor de la ley, dicho pago era a largo plazo. La ley tampoco previó que las obras debían pagarse al momento de su terminación.

La finalidad de la norma mencionada era dotar a las entidades territoriales o estatales de cualquier orden de recursos calificados como créditos de proveedor, para contratar bienes o servicios, con plazo para pagarlos. En el sub lite el municipio comprometió vigencias futuras para pagar las obras ejecutadas en corto término.

Mediante el mecanismo de complementariedad, el Tribunal debió analizar el fin y los momentos del contrato, cuyas etapas fueron definidas por la ley y por la voluntad de las partes.

Al negar la existencia de la operación de crédito a la que corresponde el contrato celebrado, el *a quo* desconoció el crédito de proveedor como especie de dicha operación y pasó por alto: i) que el pago total del contrato era a largo plazo y mediante mecanismos de financiación de compromisos futuros avalados por los entes competentes, ii) que la exoneración de tributación pretendida responde a un precepto legal que desarrolla principios constitucionales y, iii) que de acuerdo con

esas normas nacionales el Estatuto Tributario del Atlántico contempló la exención al impuesto de estampillas sobre operaciones de crédito.

Así mismo, el fallo apelado no tuvo en cuenta los alcances de la sentencia C-511 de 1996 y omitió el principio de proporcionalidad del tributo, dado que el monto liquidado asciende al 10% del valor determinado inicialmente para el contrato, con lo cual dejó de aplicar la razonabilidad del gasto tributario frente a ese valor.

Por último, el recurrente insiste en que nos encontramos ante la especie de “crédito de proveedores” para unos bienes de obras civiles y paisajísticas que tienden a mejorar las condiciones ambientales de una zona deprimida y cuya ejecución precisó al consorcio a acudir a fuentes de financiación y manejo de recursos por un ente fiduciario, cuyo desembolso fue irrisorio frente al valor calculado del contrato.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La actora, en lo esencial, reiteró los argumentos de la apelación y precisó que:

El acta de terminación final de los trabajos del 15 de junio de 2011, en concordancia con las instrucciones irrevocables impartidas a la Fiducia de Occidente S. A. el 22 de septiembre del 2008, evidencia que el plazo y las fechas de pago de las obras contratadas expiran en el año 2016.

Las obras ejecutadas tienen un fin social que, como tal, encaja entre los principios constitucionales y amerita su exención tributaria.

Para desarrollar el objeto contractual pactado y dado que la licitación se había diseñado con base en la financiación de crédito a largo plazo, el Municipio de Soledad tuvo que comprometer recursos de vigencias futuras autorizadas por el Concejo Municipal CONFIS - encargo fiduciario, para pagar las obras y servicios contratados (obras civiles y mejoramiento del entorno ambiental), enmarcadas dentro del gasto público social de aplicación y fundamento constitucional inspirado en el mejoramiento de las condiciones de vida de la población más vulnerable. De hecho, la Ley 99 de 1993 permite a los entes territoriales realizar proyectos de saneamiento básico y mejoramiento ambiental como función primordial.

El contratista, a su vez, tuvo que acudir a fuentes bancarias de financiación a largo plazo, que sobrepasaron los \$11.000.000.000.

El pliego de condiciones que precedió al contrato celebrado señaló claramente que dicho gasto se canalizó bajo operación de crédito público en el rango de crédito de proveedores.

El pliego de condiciones que precedió al contrato celebrado señaló claramente que dicho gasto se canalizó bajo operación de crédito público en el rango de crédito de proveedores.

El accionante elaboró la oferta para licitar en consonancia con la ley, el pliego de condiciones y los requerimientos de las obras a ejecutar, bajo la idea de que estarían amparadas en la normatividad del Estatuto Tributario del Atlántico y la remisión normativa que hace al artículo 41 de la Ley 80 de 1993.

En el marco legal y reglamentario de las operaciones de crédito público y asimiladas, acometer cualquier obra requiere una de dichas operaciones, determinada por los gastos al proveedor que pone toda su capacidad técnico financiera administrativa para conseguir el apalancamiento bancario que requiere la ejecución de la obra propuesta y que implica pagos trimestrales por parte de los Fondos de Regalías de TEBSA, a favor del municipio contratante, derivados de la función primordial que establece la Ley 99 de 1993 a la que ya se aludió.

Esa clase de operaciones se encuentran exentas de tributos por mandato del artículo 64 de la Ley 179 de 1994.

Según la cláusula tercera del contrato celebrado, el pago total del mismo es posterior a la terminación de las obras y no puede confundirse con la etapa de la liquidación de dicho convenio.

Los créditos de proveedor no se excluyen de las operaciones de crédito en general, para las cuales el Estatuto Tributario del Atlántico previó la excepción de impuestos, y el Tribunal se extralimitó al interpretar esa excepción.

El contrato N° 2, modificatorio, del 15 de mayo de 2008, se integró al contrato inicial para constituir uno solo y desarrolló el pliego de condiciones. En él se aclararon los fines y objetivos de la contratación y se declaró al contrato exento del impuesto de estampillas.

La financiación no hace parte de la suma imputable para la liquidación del impuesto de estampillas, porque no constituye fuente de ingreso alguno sino que simplemente recupera la pérdida del poder adquisitivo, por el hecho de colocar \$11.000.000.000 para la ejecución de la obra, recuperables cinco años después.

Por tanto, la liquidación demandada implica un doble pago y rompe el equilibrio contractual, porque en relaciones contractuales normales el contratista recibe el valor de las actas y al finalizar liquida el contrato con tiempos determinados y sin plazos largos, mediando un ingreso real; pero para el accionante el ingreso se asocia al pago del valor de apalancamiento financiero en el costo total de las obras y cuya recuperación de capital excede los límites normales de la contratación general.

Así, el valor del contrato no puede incluir la financiación a largo plazo, razón por la cual no pueden imputarse intereses moratorios a la financiación. El costo de haber ejecutado las obras, a precios de hoy, con pagos a futuro y a largo plazo, es un mayor valor.

El demandado no alegó de conclusión.

El Ministerio Público no conceptuó.

CONSIDERACIONES

Provee la Sala sobre la legalidad de la liquidación oficial de estampillas a cargo del demandante, por razón del contrato LP-012 del 2007 que celebró con el Municipio de Soledad (Atlántico), previa verificación oficiosa de que dicho acto administrativo no indicó los recursos procedentes en su contra, y que ello, de entrada, excusaba el requisito procesal de previo agotamiento de la vía gubernativa y permitía demandar directamente la liquidación.

De acuerdo con el recurso de apelación, debe establecerse si, al amparo del artículo 138 del Estatuto Tributario del Atlántico, el contrato mencionado se encontraba exceptuado del impuesto departamental de estampillas prohospitales primero y segundo nivel, proelectrificación, prodesarrollo y prociudadela, reguladas a lo largo del Libro Tercero - Título Primero del mismo cuerpo normativo (aspectos generales y capítulos I, II, III y VI).

Dispone dicho artículo:

*“se exceptúan de los impuestos de estampillas los siguientes contratos, convenios interadministrativos, salvo que una de las entidades públicas intervinientes actúe como un verdadero contratista: **contratos de empréstito y operaciones de crédito en general, tal y como las define la ley 80 de 1993 o la norma que posteriormente regule la materia**, contratos de seguro, contratos para compra de inmuebles por parte de las entidades a que hace referencia los literales a. 1), a. 2), a. 3) del artículo 135; contratos cuyo objeto sea la ejecución de actividades que por mandato legal no pueden ser gravadas con impuestos, inclusive respecto de derechos que se encuentren en litigios; contratos que correspondan al régimen subsidiado de salud; contratos de aportes suscritos en desarrollo del Artículo 355 de la Constitución Nacional; contratos para la capacitación de los empleados de las entidades anteriormente señaladas.”*

El argumento central de la excepción tributaria pretendida, radica en que el contrato LP-012 de 2007 involucra una de operación de crédito de proveedores, inmersa en las de crédito en general que señala la norma departamental, en la medida en que estableció términos a largo plazo para pagar su valor total, que incluso superaron el término de ejecución de las obras contratadas e implicaron el compromiso de vigencias futuras para ese pago.

Para resolver, se parte de una premisa: todo crédito representa una cantidad de dinero debida a una persona o entidad, quienes, por lo mismo, están facultadas para exigirlo y cobrarlo¹.

Trasladada esa noción al ámbito de lo público, el crédito se traduce en una deuda u obligación adquirida por el Estado con las entidades de crédito, nacionales o extranjeras y/o particulares, en moneda nacional o extranjera, con una fecha de vencimiento y bajo una determinada tasa de interés².

Así, todas las entidades territoriales, como parte de la organización estatal, pueden obligarse mediante dichos créditos en el marco de la Ley que los organice

¹ <http://lema.rae.es/drae/?val=credito>

² PLAZAS RAMÍREZ, Jaime. *La Hacienda Pública En Colombia*. Librería ediciones del profesional Ltda., primera edición, 2011. P. 255.

(art. 150, No. 19), porque además de tratarse de la negociación de un elemento de orden público económico, es necesario coordinar la política económica en los niveles locales con la política económica nacional, pues muchas de sus variables tienen incidencias macroeconómicas generales.

De allí que los artículos 295 y 364 de la CP facultan a las entidades territoriales para emitir títulos y bonos de deuda pública, con sujeción a las condiciones del mercado financiero e igualmente para contratar crédito externo de conformidad con la ley que regule la materia, y condicionen el endeudamiento de dichas entidades a su capacidad de pago, también de acuerdo con esa normatividad especial, ahora contenida en la Ley 358 de 1997.

Ahora bien, el artículo 41 (parágrafo 2º) de la Ley 80 de 1993 definió expresamente las operaciones de crédito público en el ámbito contractual, al regular el perfeccionamiento de los contratos estatales, en los siguientes términos:

*“Sin perjuicio de lo previsto en leyes especiales, **para efectos de la presente ley se consideran operaciones de crédito público las que tienen por objeto dotar a la entidad de recursos con plazo para su pago, entre las que se encuentran la contratación de empréstitos, la emisión, suscripción y colocación de bonos y títulos valores, los créditos de proveedores y el otorgamiento de garantías para obligaciones de pago a cargo de las entidades estatales.***

(...)”

El Decreto 2681 de 1993 reglamentó el precepto anterior y, de acuerdo con este, la Corte Constitucional se refirió al crédito público en la sentencia C-870 del 2003, clasificándolo como parte de los ingresos extraordinarios que percibe la Nación y que se integran a los llamados recursos de capital.

Esos recursos, precisó la sentencia, pueden ser externos e internos, al amparo de las autorizaciones dadas a la Nación **para contratar créditos con entidades financieras u organismos nacionales, residentes en el territorio colombiano y pagaderas en moneda legal colombiana, o para emitir, suscribir y colocar títulos de deuda pública** como bonos y demás valores de contenido crediticio y con plazo para su redención, emitidos por las entidades estatales de conformidad con las condiciones financieras de carácter general señaladas por el Banco de la República, las cuales deben preservar la necesaria coordinación con la política económica general del Estado, en el particular cometido de armonizar la política monetaria con la fiscal.

En lo pertinente, el decreto dispuso:

“Artículo 3º.- Son operaciones de crédito público los actos o contratos que tienen por objeto dotar a la entidad estatal de recursos, bienes o servicios con plazo para su pago o aquellas mediante las cuales la entidad actúa como deudor solidario o garante de obligaciones de pago.

Dentro de estas operaciones están comprendidas, entre otras, la contratación de empréstitos, la emisión, suscripción y colocación de títulos de deuda pública, los créditos de proveedores y el otorgamiento de garantías para obligaciones de pago a cargo de entidades estatales.

Para efectos de lo dispuesto en el presente Decreto, las operaciones de crédito público pueden ser internas o externas. Son operaciones de crédito público internas las que, de conformidad con las disposiciones cambiarias, se celebren exclusivamente entre residentes del territorio colombiano para ser pagaderas en moneda legal colombiana. Son operaciones de crédito público externas todas las demás...

Artículo 4º.- Actos asimilados a operaciones de crédito público. Los actos o contratos análogos a las operaciones de crédito público, mediante los cuales se contraigan obligaciones con plazo para su pago, se asimilan a las mencionadas operaciones de crédito público.

Dentro de los actos o contratos asimilados a las operaciones de crédito público se encuentran los créditos documentarios, cuando el banco emisor de la carta de crédito otorgue un plazo para cubrir el valor de su utilización, y la novación o modificación de obligaciones, cuando la nueva obligación implique el otorgamiento de un plazo para el pago.

A las operaciones de crédito público asimiladas con plazo superior a un año, les serán aplicables las disposiciones relativas a las operaciones de crédito público, según se trate de operaciones internas o externas y la entidad estatal que las celebre. En consecuencia, las operaciones de crédito público asimiladas con plazo igual o inferior a un año, están autorizadas por vía general y no requerirán los conceptos mencionados en el parágrafo 2 del artículo 41 de la Ley 80 de 1993.

Artículo 6º.- Operaciones conexas. Se consideran conexas a las operaciones de crédito público, a las operaciones asimiladas o a las de manejo de la deuda pública, los actos o contratos relacionados que constituyen un medio necesario para la realización de tales operaciones.

Son conexas a las operaciones de crédito público, entre otros, los contratos necesarios para el otorgamiento de garantías o contragarantías a operaciones de crédito público; los contratos de edición, colocación, incluida la colocación garantizada, fideicomiso, encargo fiduciario, garantía y administración de títulos de deuda pública en el mercado de valores, así como los contratos para la calificación de la inversión o de valores, requeridos para la emisión y colocación de tales títulos en los mercados de capitales.

Igualmente son conexas a operaciones de crédito público, a las operaciones asimiladas a éstas o a las de manejo de la deuda, los contratos de intermediación necesarios para llevar a cabo tales operaciones y los de asistencia o asesoría necesarios para la negociación, contratación, o representación de la entidad estatal en el exterior que deban realizarse por personas o entidades expertas en estas materias.

Las operaciones conexas se contratarán en forma directa, sin someterse al procedimiento de licitación o concurso de méritos.

Se tiene entonces que los créditos a proveedores ciertamente hacen parte de las operaciones de crédito público, distinguidas por las únicas y categóricas

finalidades de dotar a la entidad contratante de recursos, bienes o servicios, con la mediación de un plazo para pagarlos, o de garantizar obligaciones de pago, inclusive bajo la forma de la solidaridad; y, en todo caso, los actos o contratos análogos a esas unívocas finalidades, que obliguen a la entidad estatal bajo un determinado plazo de pago.

Refiriéndose específicamente a esa especie, el reglamento señaló:

“Artículo 17º. Se denominan créditos de proveedor aquellos mediante los cuales se contrata la adquisición de bienes o servicios con plazo para su pago.

Sin perjuicio del cumplimiento de los requisitos establecidos para la adquisición de bienes o servicios en la Ley 80 de 1993, los créditos de proveedor se sujetarán a lo dispuesto en los artículos anteriores, según se trate de empréstitos internos o externos y la entidad estatal que los celebre.

La idea es clara: el “crédito de proveedor” como especie del género “operación de crédito público” se contrae con el exclusivo objeto de que una entidad estatal adquiera bienes y servicios pagables a futuro, y es ese el fin exclusivo que lo distingue como operación autónoma exceptuada del impuesto departamental de estampillas que aquí se discute.

El Contrato LP-012 del 2007 (fls. 180-196, c. 1) dista de tal objeto principalísimo.

En efecto, el contrato señalado fue producto de la adjudicación dispuesta por la Resolución N° 0495 del 24 de agosto del 2007, que seleccionó la propuesta presentada por el Consorcio Soledad Futuro, dentro de la Licitación Pública N° 015 del mismo año y cuya apertura se dispuso mediante Resolución N° 0465 de tal anualidad (fls. 177-179, c. 1).

El objeto de la licitación referida fue la **contratación de las obras de “construcción del entorno ambiental y paisajístico de la red de escorrentía del Municipio de Soledad”** que, a su vez, determinó el sentido de la cláusula primera del contrato adjudicado para la ejecución del objeto licitado. Transcribe la cláusula:

“EL CONTRATISTA se obliga para con EL MUNICIPIO a ejecutar las OBRAS DE CONSTRUCCIÓN DEL ENTORNO PAISAJÍSTICO Y AMBIENTAL DE LA RED DE ESCORRENTÍA DEL MUNICIPIO DE SOLEDAD, de acuerdo al pliego de condiciones elaborado, los estudios técnicos, planos, diseños y especificaciones suministradas por EL MUNICIPIO y el contenido de la propuesta presentada por EL

CONTRATISTA, documentos que hacen parte integral del presente contrato.
(resaltado del texto)”

Tales documentos se identifican en la cláusula segunda en la que se lee:

“Hacen parte integrante de este contrato los siguientes documentos: a) El Pliego de Condiciones, los adendos y sus aclaraciones b) Propuesta técnica y económica de **EL CONTRATISTA**. C) los planos, diseños, estudios técnicos y especificaciones técnicas suministradas por **EL MUNICIPIO**, siendo entendido que **EL CONTRATISTA** ha examinado dichos planos, diseños, estudios técnicos y especificaciones técnicas; acepta que las cantidades de obra estimadas en los estudios son aproximadas y susceptibles de ser modificadas durante el desarrollo de la obra; conoce las condiciones locales y el sitio donde se va a ejecutar la obra y acepta la situación planteada en cuanto a localización, naturaleza y demás. D) Los documentos y actas que se produzcan en desarrollo de este contrato. E) Las garantías exigidas. F) La instrucción irrevocable de pago emitida por **EI MUNICIPIO** y aceptada por **FIDUOCCIDENTE**. (resaltado del texto)”

La concreta distinción del objeto contratado se reitera en otros apartes del contrato como la cláusula tercera, en la que se fija un primer plazo para ejecutar las obras y entregarlas a satisfacción, y un segundo plazo para desarrollar las actividades de seguimiento y monitoreo descritas en el respectivo cronograma de obras; la cláusula quinta, en la que se acuerda el valor del contrato por la ejecución de las obras y suministros, incluso en el caso de requerirse la ejecución de obras adicionales; la cláusula octava, que ordena al interventor del contrato practicar inspecciones completas a las obras, inspeccionar los materiales que se utilicen en la misma, verificar que el contratista tenga los equipos necesarios para ejecutarla en perfectas condiciones de servicio, y que haya comprobado la realización de todos los análisis de laboratorio necesarios para la adecuada ejecución; y la cláusula décima que establece el plazo de entrega de todas las obras contratadas, completamente listas para darlas al servicio, limpias de escombros, materiales sobrantes, formaletas, etc.

La cláusula sexta también evidencia la especificidad del objeto contractual al consagrar como obligaciones del contratista, entre otras:

- Adelantar los trabajos de acuerdo con el programa trazado y entregar la obra acabada y terminada dentro del plazo pactado.
- Adquirir a su costa los materiales y herramientas necesarias para el desarrollo de la obra, debiendo ser estos de primera calidad y en las cantidades exigidas en las especificaciones técnicas y en sus observaciones.

- Sufragar por su cuenta los gastos que ocasionen los análisis y pruebas de los materiales, mezclas, etc., necesarios para garantizar la calidad y estabilidad de las obras contratadas.
- Garantizar que las obras estarán dirigidas permanentemente por el personal presentado en su propuesta, quienes atenderán personalmente los trabajos.
- Contratar bajo su única responsabilidad el personal suficiente e idóneo para el desarrollo de la obra

Las disposiciones anteriores, además de constituir el punto de partida para determinar la naturaleza de la relación jurídica surgida entre el Municipio de Soledad y el Consorcio Soledad Futuro en el marco del Contrato LP-012 de 2007, y de plasmar la voluntad de las partes al momento de celebrarlo, permiten a la Sala identificar en aquel un verdadero contrato de obra pública, en la modalidad de construcción, oneroso y conmutativo, perfeccionado al momento de acordarse su objeto y contraprestación y de elevarse por escrito (Ley 80 de 1993, arts. 39 y 41), y que en la práctica contractual presenta diversos tipos (llave en mano, concesión, precio global o alzado, precios unitarios, consultoría, gerencia de proyecto de construcción, o gerencia de obra, interventoría de obra, etc³)

El artículo 32 de la Ley 80 de 1993 define el preenumerado contrato como sigue:

*“Son contratos de obra los que celebren las entidades estatales para la construcción, mantenimiento, instalación y, en general, para la realización de cualquier otro trabajo material sobre bienes inmuebles, **cualquiera que sea la modalidad de ejecución y pago.***

En los contratos de obra que hayan sido celebrados como resultado de un proceso de licitación o concurso⁴ públicos, la interventoría deberá ser contratada con una persona independiente de la entidad contratante y del contratista, quien responderá por los hechos y omisiones que le fueren imputables en los términos previstos en el artículo 53 del presente estatuto”.

³ VARGAS CANTOR, edgar Fernando, *Las obras públicas, una visión pragmática del proceso general de contratación*, grupo editorial Ibañez, 2010, p. 196 a 213.

⁴ Expresión derogada por el artículo 32 de la Ley 1150 de 2007, 'por medio de la cual se introducen medidas para la eficiencia y la transparencia en la Ley 80 de 1993 y se dictan otras disposiciones generales sobre la contratación con Recursos Públicos'

Llevado al plano semántico, “construir el entorno ambiental y paisajístico de la red de esorrentía del Municipio de Soledad, – objeto del contrato LP-012 -”, implica edificar una obra de ingeniería o arquitectura con impacto en el medio ambiente de determinados espacios terrenos municipales, y ello, a su vez, se traduce en realizar un trabajo material sobre bienes corporales inmuebles⁵, **independientemente de la forma de ejecutarlo y pagarlo.**

Y es que, ciertamente, tal objeto contractual muestra los elementos esenciales de la definición legal, a saber:

- Se pactó dentro de un contrato administrativo, en cuanto lo celebra una entidad estatal del orden territorial, para cumplir sus fines sociales y satisfacer los intereses de la comunidad.
- Corresponde a una de las actividades que comprende el contrato de obra pública (*construcción, mantenimiento, instalación y las demás que impliquen trabajos materiales sobre bienes inmuebles*), mediante la cual se crea materialmente un bien. Es decir que cualquiera otra actividad que a pesar de estar vinculada a la construcción de la obra constituya más un trabajo de otra naturaleza, por ejemplo intelectual (levantamiento de planos, cálculo de estructuras, asesorías técnicas, controles de ejecución, etc), se excluye de la definición legal.
- Involucró una labor creadora de bienes o preservadora de su existencia.
- Hizo que surgieran obligaciones recíprocas por las cuales se paga un precio.
- Precisó la realización de procesos de planificación con estudios técnicos especiales para establecer la viabilidad y factibilidad de los proyectos planificados, levantamientos topográficos, estudios geotécnicos, etc⁶.

No tiene pues el contrato LP-012 de 2007, ninguna referencia expresa o implícita que permita considerarlo simplemente como una operación de crédito público en su especie “crédito de proveedores”, pues su objeto no corresponde al hecho

⁵ Código Civil, arts. 653 y 656.

⁶ Sobre estudios técnicos como eventos precontractuales ínsitos a los contratos de obra pública, op cit nota 3, p. 103 y sgts

aislado de **adquirir bienes y servicios** pagables a futuro, sino a **la construcción de una obra pública municipal**.

Tan contrato de obra pública es, que como tal lo identificó la cláusula primera del “otro sí” suscrito el 15 de mayo de 2008 (fl. 212, c. 1), aludiendo al crédito de proveedores como mero mecanismo de financiación y poniendo de presente que el contratista era el adquirente del crédito para la ejecución del objeto contractual⁷.

En ese sentido la referida cláusula aclaró la cláusula quinta del contrato celebrado, la cual, a su vez, estableció el valor del mismo, previendo que este incluía el valor de la obra civil, los costos de seguimiento y monitoreo, el IVA y todos los demás impuestos que se generaran.

Así pues, el pago a largo plazo acordado por las partes, con posterioridad a la entrega de la obra y la financiación de la misma, no determina la naturaleza del contrato celebrado, no altera su objeto ni, menos aún, muta su esencia de “construcción de obra”. Se trata sólo de una modalidad de pago y ejecución aceptada y convalidada por el consorcio contratista, la cual, en términos del mismo artículo 32 de la Ley 80 de 1993, opera independientemente del trabajo material sobre el bien inmueble, y es así como la presenta la cláusula tercera del Contrato LP-012.

El problema jurídico de esta manera abordado, torna impertinente e innecesario el análisis que propone el demandante sobre las diferentes etapas contractuales, sin que el juez pueda entrar a examinar las irregularidades constitutivas de controversias naturalmente ligadas a la relación jurídica que emana del contrato estatal celebrado y propias de la acción contractual, como lo es la ruptura del equilibrio entre las partes contratantes.

En conclusión, como la excepción tributaria que contempla el artículo 138 del Estatuto Tributario del Atlántico se previó para la operación de crédito público como negocio autónomo dirigido a adquirir bienes y servicios (tratándose de crédito de proveedores), y no para la modalidad de pago de un contrato principal

⁷ Transcribe dicha cláusula “se aclara la cláusula quinta del contrato, la cual quedará así: ... No obstante, por tratarse de un **contrato de obra pública financiado** durante su término de vigencia, 2007 a 2016, **mediante la figura de créditos a proveedores**, se hace necesario detallar el valor del contrato, **de tal forma que se especifique el valor oficial de las obras sin financiación y el valor de la cuota de financiación aplicable al crédito obtenido por EL CONTRATISTA para la ejecución del objeto contractual** y que debe ser pagada por **EL MUNICIPIO**, conforme se describe a continuación (...).”

como el de obra en cualquiera de sus tipificaciones, la glosa de nulidad soportada en esa normativa carece de pertinencia para enervar la presunción de legalidad que ampara a la liquidación demandada, lo cual conducirá a confirmar la sentencia recurrida.

Por lo demás, los cuestionamientos que hace el demandante en sus alegatos de conclusión, en relación con la inclusión de la financiación a largo plazo en el valor del contrato y a que la misma no hace parte de la suma imputable para liquidar el impuesto, no serán examinados por esta Sala en la medida en que no hicieron parte de los argumentos de la apelación, lo cual, a la luz del artículo 357 del CPC, priva el análisis de la segunda instancia sobre los mismos⁸.

De igual forma y conforme con los artículos 170, 305 y 350 del CPC, la Sala se abstrae de estudiar el predicado de inaplicación del principio de razonabilidad del gasto tributario frente al valor liquidado por el impuesto discutido, y el desconocimiento de la sentencia C-511 de 1996, pues el libelo no planteó ese punto concreto, que, por lo mismo, representa un argumento distinto de los iniciales con los que se trabó la litis, y sobre el cual no proveyó el *a quo*.

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

FALLA

CONFÍRMASE la sentencia del 2 de junio del 2011, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por El Consorcio Soledad Atlántico, contra el Departamento del Atlántico.

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

⁸ “La apelación se entiende interpuesta en lo desfavorable al apelante, y por lo tanto **el superior no podrá enmendar la providencia en la parte que no fue objeto del recurso, salvo que en razón de la reforma fuere indispensable hacer modificaciones sobre puntos íntimamente relacionados con aquélla**. Sin embargo, cuando ambas partes hayan apelado o la que no apeló hubiere adherido al recurso, el superior resolverá sin limitaciones.

Esta providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ
Presidente

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS