

RESOLUCIÓN NO. 000044

28 MAR. 2019

“POR MEDIO DE LA CUAL SE RESUELVE UNA PETICIÓN DE DEVOLUCION POR PAGO DE LO NO DEBIDO”

PETICIONARIO:	UNION TEMPORAL GIMNASIO MODERNO DE CARTAGENA
REPRESENTANTE LEGAL:	C.C. o NIT No. 901.188.954-7 ROBINSON FLOREZ CUENTAS C.C. No. 73.121.416
CLASE DE IMPUESTO:	CONTRIBUCION DEL 1% AL DEPORTE Y ESTAMPILLA PRODESARROLLO
TIPO DE TRAMITE:	DEVOLUCION POR PAGO DE LO NO DEBIDO CODIGO DE REGISTRO: <u>EXT-BOL-19-014440</u> DE 22 DE MARZO DE 2019
DIRRECCION: Barrio Pie de la Popa calle 29D N° 20 A – 83. Cartagena – Bolívar.	FECHA DE PAGO Y/O RETENCION: AÑO 2018.

El Secretario de Hacienda de la Gobernación de Bolívar, en uso de sus atribuciones legales y conforme a los Artículos 850 del Estatuto Tributario, artículos 11 y 16 del Decreto 2.277 de 2.012, Estatuto de Rentas del Departamento de Bolívar y,

I. CONSIDERANDO

1º Que mediante memorial identificado con código de registro EXT-BOL-19-014440 de 22 de marzo de 2019, el señor **ROBINSON FLOREZ CUENTAS**, identificado con la cédula de ciudadanía No. 73.121.416, actuando en calidad de representante legal de la **UNION TEMPORAL GIMNASIO MODERNO DE CARTAGENA**, identificada con Nit. 901188954-7, presentó petición de **DEVOLUCIÓN POR PAGO DE LO NO DEBIDO**, correspondientes a unas sumas de dinero pagadas por concepto de Contribución del 1% al Deporte y Estampilla Prodesarrollo, en cada uno de los pagos efectuados por la ejecución del contrato 2336 de 14 de junio de 2018, suscrito entre la **UNION TEMPORAL GIMNASIO MODERNO DE CARTAGENA** y el **DEPARTAMENTO DE BOLÍVAR**.

2º Que el peticionario, aduce en su memorial los siguientes fundamentos de hecho y de derecho:

II. MOTIVOS DE LA PETICIÓN

Que el contribuyente en su memorial los plantea, de la siguiente manera:

1. Entre la **UNION TEMPORAL GIMNASIO MODERNO DE CARTAGENA** y el **DEPARTAMENTO DE BOLÍVAR**, se celebró contrato No. 2336 de 14 de junio de 2018, que tuvo por objeto **“Contratar la prestación del servicio educativo a través de la implementación de un modelo educativo flexible para jóvenes y adultos, en las instituciones educativas oficiales de los municipios no certificados del Departamento de Bolívar, para atender 3.590 jóvenes y adultos en ciclo II”, por un valor de DOS MIL TRESCIENTOS ONCE MILLONES TRESCIENTOS VEINTE MIL PESOS M/CTE (\$1.245.109.777,56).**

2. Según consta en los volantes de pago que se allegan junto con la presente petición, el **DEPARTAMENTO DE BOLÍVAR**, para efectuar los pagos del referido contrato, liquidado sin que exista causa legal para ello, dineros correspondientes a la Contribución al Deporte y Estampilla Prodesarrollo, esto es el 3% del valor pagado.

3. Los dineros liquidados ilegalmente, por concepto de la contribución del 1% al deporte, ascienden a la suma de **VEINTITRES MILLONES CIENTO TRECE MIL DOSCIENTOS PESOS M/CTE (\$ 23.113.200)**.

4. Los dineros liquidados ilegalmente, por concepto de la Estampilla Prodesarrollo, ascienden a la suma de **CUARENTA Y SEIS MILLONES DOSCIENTOS VEINTISEIS MIL CUATROCIENTOS PESOS M/CTE (\$ 46.226.400)**.

5. En lo que tiene que ver con la Contribución al Deporte, las Uniones Temporales no se encuentran dentro de los sujetos pasivos del tributo, establecidos en el artículo primero de la ordenanza 17 de 2010, por tal razón, la liquidación realizada es ilegal, por cuanto, se carece de un elemento estructural del tributo como lo es la de ostentar la calidad de sujeto pasivo.

6. Respecto de la Estampilla Prodesarrollo, las uniones temporales tampoco se encuentran enunciadas de manera expresa, en las normas que señalan los sujetos pasivos de dicho tributo, esto es, el artículo 277 de la ordenanza 11 de 2000 y el artículo 67 de la ordenanza 11 de 2006.

III. EL PROBLEMA JURÍDICO

Deberá el despacho decidir si la **UNION TEMPORAL GIMNASIO MODERNO DE CARTAGENA**, se encuentra obligada al pago de la contribución del 1% al Deporte y la Estampilla Pro desarrollo, en virtud del contrato No. 2336 de 14 de junio de 2018, suscrito con el **DEPARTAMENTO DE BOLÍVAR**.

IV. CONSIDERACIONES DEL DESPACHO

Teniendo en cuenta las normas aplicables al presente caso, las actuaciones adelantadas por la Secretaría de Hacienda, los argumentos expuestos por el peticionario y el acervo probatorio que reposa en el expediente, es pertinente efectuar las siguientes consideraciones, en relación con los motivos de inconformidad expresados por el contribuyente:

Que el Artículo 850 del Estatuto Tributario consagra en su inciso segundo, que la Administración Tributaria debe devolver oportunamente a los contribuyentes, *"los pagos en exceso o de lo no debido, que éstos hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera que fuere el concepto del pago, siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor."*

1. Sobre la devolución por pago de lo no debido

Que en 2.012 el Gobierno Nacional expidió el Decreto 2.277, mediante el cual reglamentó el procedimiento de devoluciones y compensaciones consagrado en el Estatuto Tributario y en donde dispuso, en su Artículo 11, que el término para solicitar la devolución de pagos en exceso o de lo no debido, es el de prescripción de la acción ejecutiva establecido en el Artículo 2.536 del Código Civil, es decir, 5 años contados a partir de la fecha en que se efectuó el pago o retención. En el presente caso, la reclamación, además de cumplir con los

requisitos de ley, fue presentada dentro del termino de ley, por lo que es procedente entrar a estudiar de fondo.

1. Noción del pago de lo no debido

En Colombia no existe una definición legal del pago de lo no debido, por lo cual, ella debe deducirse de las normas legales existentes y de la doctrina más autorizada. Por lo anterior, se puede recurrir a la doctrina española, donde la mejor definición de este concepto, a nuestro juicio es la del profesor César García Novoa¹, para quien: “existe pago indebido de un tributo cuando se satisface una obligación tributaria que no existe por falta de objeto”. Al trasladar esta noción a la legislación colombiana se diría: “existe pago de lo no debido de un tributo cuando se satisface una obligación tributaria que no existe por ilegal”. Ilegalidad originada por faltas en la formación de la norma legal aplicable, o carencia de uno o más de los elementos esenciales del tributo exigidos por el artículo 338 de la Carta, denominado el principio de reserva de ley, como son: el sujeto activo y pasivo, el supuesto de hecho, la base gravable y la tarifa.

En el Código Civil colombiano, el pago de lo no debido está contenido en el artículo 2313², y la repetición por error de derecho en el pago en el artículo 2315³. Cómo ha sido reglado en el derecho civil, nadie puede enriquecerse injustamente a costa de otro. La construcción de este concepto se ha entendido dentro de tres ámbitos: principio ético, aplicación de la equidad y desplazamiento patrimonial privado sin causa.

2. Principios de legalidad y reserva de ley como fundamento del pago de lo no debido.

El principio de legalidad formal está contenido en el artículo 338, de la Constitución Política, al decir. “En tiempo de paz, solamente el congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos”. Complementado por el artículo 150-12 de la Carta, al delegar exclusivamente en el Congreso de la República, la expedición de las normas tributarias; y con los principios materiales contenidos en los artículos 95-9⁴ y 363⁵ Superior.

En suma, si el principio de legalidad fundamenta la obligación de contribuir del obligado tributario, igualmente fundamenta el derecho a obtener la devolución de los ingresos indebidos, pues la esencia de dicho principio es la obligación del contribuyente de pagar el valor establecido en la ley, ex lege.

Por ello, el principio de la reserva de ley en materia tributaria se define tradicionalmente como el límite del sistema de producción de normas jurídicas constitutivas de obligaciones tributarias. La doctrina italiana⁶ ha definido la reserva de ley como la “limitación formal de las

¹ García Novoa, César, La devolución de ingresos tributarios indebidos, Madrid, Marcial Pons, 1993, p. 99.

² El artículo 2313 del Código Civil, dice: “Si el que por error ha hecho un pago, prueba que no lo debía, tiene derecho para repetir lo pagado. Sin embargo, cuando una persona, a consecuencia de un error suyo, ha pagado una deuda ajena, no tendrá derecho de repetición contra el que, a consecuencia del pago, ha suprimido o cancelado un título necesario para el cobro de su crédito, pero podrá intentar contra el deudor las acciones del acreedor”.

³ El artículo 2315, del Código Civil, dice: “Se podrá repetir aun lo que se ha pagado por error de derecho, cuando el pago no tenía por fundamento ni aún una obligación puramente natural”.

⁴ El artículo 95-9 de la Constitución Política, dice: “Artículo 95. La calidad de colombiano enaltece a todos los miembros de la comunidad nacional. Todos están en el deber de engrandecerla y dignificarla. El ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en esta Constitución implica responsabilidades. Toda persona está obligada a cumplir la Constitución y las leyes. Son deberes de la persona y del ciudadano: [...] 9) Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”. o

⁵ El artículo 363 de la Constitución Política, dice: “Artículo 363. El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”.

⁶ Uckmar, Víctor, Principios comunes del derecho constitucional tributario, Bogotá, Temis, 2002, p. 20.



fuentes de creación jurídica”⁷, y viene a significar que el tributo sólo existe si está expresa y previamente fijado en la ley, como acto del poder legislativo.

Lo anterior nos lleva a concluir que en nuestro ordenamiento positivo la legalidad tributaria se constituye en el principio de seguridad jurídica, con un doble propósito: exigiendo el fundamento instrumental, la formación del tributo por parte del Congreso de la República, y el material, la especificación de los elementos del tributo reservados a la ley.

Llevado al ordenamiento legal, el artículo 1 del Estatuto Tributario Nacional establece como principio rector y origen de la obligación sustancial la realización del presupuesto de hecho previsto en la ley para el nacimiento del impuesto y su pago, al decir: *“La obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo”*.

3. El enriquecimiento sin causa en el derecho tributario.

Comparativamente con el derecho privado, la Administración tributaria no está ejerciendo un interés propio, sino ejecutando la ley, que defiende intereses generales de la comunidad, debiendo limitarse a obtener la cantidad señalada por la misma, siendo sólo indispensable que el obligado tributario pruebe la ilegalidad del pago, y no que el mismo le haya causado su empobrecimiento. En este sentido, el contribuyente deberá demostrar que no existe causa legal alguna para el pago, ya sea por no configurarse los supuestos de ley o por ser titular de beneficios tributarios tales como la exclusión y/o exoneración.

4. Caso concreto.

La Asamblea Departamental de Bolívar expidió la Ordenanza No 17 de 2010, por medio de la cual, el Departamento de Bolívar, adoptó la contribución para el deporte, siendo el sujeto activo de dicho tributo el Departamento de Bolívar y cualquiera de las entidades descentralizadas del orden departamental, las empresas industriales y comerciales donde le Departamento tenga mas del 50% de los aportes o patrimonios.

El hecho generador de la contribución para el deporte, se produce por los contratos de obras civiles, consultorías, servicios profesionales, concesión, mantenimiento, suministros, transportes y en general todo contrato regulado por el régimen de contratación estatal que sea la modalidad de selección del contratista, así como la interventorías a los mismos.

Según lo señalado por el artículo primero de la ordenanza 17 de 2010, son sujetos pasivos de la contribución para el deporte, las personas naturales y/o jurídicas o conjunto de bienes, sociedades de hecho, sucesiones liquidadas o entidades que suscriban los contratos enunciados como hecho generador, con las entidades enunciadas como sujeto activo.

De conformidad a lo preceptuado por el artículo 7 de la Ley 80 de 1993, una Unión Temporal se constituye, cuando dos o más personas en forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente por el cumplimiento total de la propuesta y del objeto contratado.

En relación con las Uniones Temporales y los Consorcios, figuras descritas en el artículo 7 de la Ley 80 y autorizadas expresamente en el artículo 6 de ese mismo estatuto para *“(…) celebrar contratos con las entidades estatales (...)”*, cabe señalar que resulta evidente que se trata de agrupaciones de contratistas u organizaciones empresariales que no configuran una persona jurídica nueva e independiente respecto de los miembros que las integran. En ese

⁷ Fedele, Andrea, “La reserva de ley”, Tratado de derecho tributario, Bogotá, Temis, 2001, tomo I, p. 158.





BOLÍVAR SÍ AVANZA

GOBIERNO DE RESULTADOS

Dirección de Ingresos
GOBERNACIÓN DE BOLÍVAR

000044

128 MAR. 2019

sentido, tanto la jurisprudencia del Consejo de Estado como la de la Corte Constitucional han señalado, de manera uniforme y reiterada, que el consorcio o la unión temporal que se conformen con el propósito de presentar conjuntamente una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato con una entidad estatal, no constituyen una persona jurídica diferente de sus miembros individualmente considerados; así pues, la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado ha expresado que *"El consorcio es entonces una forma no societaria de relación o de vinculación de actividades e intereses entre distintas personas que no genera otra persona jurídica, con miras a obtener la adjudicación, celebración y ejecución de contratos, regida por las condiciones que tienen a bien acordar los participantes del consorcio, y por tanto, correspondiente al ámbito de actividad e iniciativa privada, no obstante la responsabilidad solidaria y la penal establecidas en la ley (arts. 7º y 52, ley 80 de 1993)"*⁸.

Por su parte, la Corte Constitucional, en sentencia C-414 del 22 de septiembre de 1994, por medio de la cual declaró exequible el parágrafo 2o. del artículo 7o. de la Ley 80 de 1993, afirmó que los consorcios no constituyen personas jurídicas y que su representación conjunta tiene lugar para efectos de la adjudicación, de la celebración y de la ejecución de los correspondientes contratos⁹. No ofrece, entonces, discusión alguna el hecho de que tanto los consorcios como las uniones temporales carecen de personalidad jurídica diferente de aquella que acompaña a las personas naturales y/o morales que los integran¹⁰. En este orden de ideas, es claro que las uniones temporales no son una persona jurídica y mucho menos una persona natural.

⁸ Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, Concepto de 30 de enero de 1997, radicación número 942.

⁹ Así se expresó la Corte Constitucional en la mencionada providencia:

"En nuestro régimen legal, la capacidad es la aptitud que se tiene para ser sujeto de relaciones jurídicas, es decir, para realizar sin el ministerio de otra persona, actos con efectos válidos en la esfera del derecho, y si bien esa habilitación se vincula con la noción de persona, hasta el punto que toda persona, en principio, es capaz, salvo lo que en contrario disponga la ley, no es requisito necesario ser persona para disponer de capacidad jurídica. En estos eventos el Estatuto no se refiere a una persona y sin embargo permite que los consorcios y las uniones temporales puedan contratar con el Estado, lo cual, en resumen significa que la ley les reconoce su capacidad jurídica a pesar de que no les exige como condición de su ejercicio, la de ser personas morales.

El consorcio es una figura propia del derecho privado, utilizado ordinariamente como un instrumento de cooperación entre empresas, cuando requieren asumir una tarea económica particularmente importante, que les permita distribuirse de algún modo los riesgos que pueda implicar la actividad que se acomete, aunar recursos financieros y tecnológicos, y mejorar la disponibilidad de equipos, según el caso, pero conservando los consorciados su independencia jurídica.

El artículo 7o. de la mencionada ley se refiere al consorcio, pero en lugar de definir su contenido esencial, ofrece una relación descriptiva de la figura señalando los elementos instrumentales y vinculantes que lo conforman;según la ley, el consorcio es un convenio de asociación, o mejor, un sistema de mediación que permite a sus miembros organizarse mancomunadamente para la celebración y ejecución de un contrato con el Estado, sin que por ello pierdan su individualidad jurídica, pero asumiendo un grado de responsabilidad solidaria en el cumplimiento de las obligaciones contractuales."

¹⁰ Como en reciente pronunciamiento lo expresó la Subsección A de esta Sección:

"Toda vez que el consorcio o la unión temporal no constituye una persona diferente de los miembros que lo conforman, no puede afirmarse, como lo hace la entidad pública demandada, que la inhabilidad que recaía sobre el señor Héctor Tangarife no afectaba al consorcio, toda vez que la capacidad legal para presentar propuestas y para celebrar contratos se predica de todos y cada uno de sus miembros, por cuanto la participación en la licitación mediante la figura del consorcio no puede servir de pretexto para esconder irregularidades". Cfr. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Subsección A, sentencia del 10 de febrero de 2011; Consejero ponente: Hernán Andrade Rincón; Radicación número: 63001-23-31-000-1997-04685-01(16306); Actor: Consorcio Distrimundo.



000044
128 MAR. 2019

En lo concerniente, a los sujetos pasivos de un tributo, es claro que en atención a los principios de legalidad, taxatividad y certeza del tributo, estos deben venir señalados de manera expresa en la norma. En el caso concreto, es decir, la contribución al deporte, las uniones temporales no viene enunciadas de manera expresa como sujeto pasivo de dicho gravamen. Así las cosas, y ciñéndonos a los principios de legalidad, taxatividad y certeza del tributo, es dable decir que las uniones temporales no son sujetos pasivos de la contribución al deporte, por cuanto, no viene enunciados de manera expresa y taxativa en el artículo primero de la Ordenanza 17 de 2010. Por tal razón, consideramos le asiste razón al contribuyente en tal sentido.

De otra arista, y en lo concerniente a la Estampilla Pro desarrollo, tenemos que la misma viene reglamentada en las ordenanzas 11 de 2000 y 11 de 2006. En cuanto al hecho generador y los sujetos pasivos de la Estampilla pro Desarrollo, el artículo 277 de la Ordenanza 11 de 2000, dispone:

“Será de obligatorio cumplimiento la adhesión de la estampillas Pro-desarrollo en todos los documentos o instrumentos en que consten la contratación de obras, adquisición de bienes o servicios a cualquier persona natural o jurídica por el Departamento, como todas sus dependencias, entidades descentralizadas, establecimientos públicos, empresas industriales y comerciales, sociedades de economía mixta incluidas las de 2º orden en la que el Departamento de Bolívar posea por lo menos el 1% de su capital...”
(Negritas y subrayado por fuera del texto)

Como se observa de la norma transcrita, las uniones temporales tampoco vienen señaladas de manera expresa y/o taxativa dentro de la norma como sujeto pasivo del tributo, pues la norma habla de personas naturales o jurídicas, y como ya se ha explicado anteriormente, las uniones temporales no tienen personalidad jurídica, por tanto, no pueden entrar en la categoría de personas naturales y jurídicas.

En este estado de cosas, debemos forzosamente colegir que según los principios de legalidad, taxatividad y certeza del tributo, establecidos en el artículo 338 de la Constitución Política, los elementos estructurales del tributo, entre ellos, el elemento denominado, sujeto pasivo, debe estar claramente determinado en la norma correspondiente.

Así las cosas, encuentra este despacho administrativo que en relación a los pagos realizados por concepto de contribución al deporte y estampilla Pro Desarrollo, se causó un pago indebido, por cuanto las uniones temporales no vienen expresamente señaladas en las normas pertinentes como sujetos pasivos de dichos tributos, por tal motivo, consideramos, le asiste razón al contribuyente en su reclamación, la cual será atendida de manera favorable.

Que en mérito de lo expuesto, el Secretario de Hacienda del Departamento de Bolívar:

RESUELVE:

ARTICULO PRIMERO: ACCEDER A LA PETICIÓN DE DEVOLUCIÓN, por pago de lo no debido, presentada por el señor **ROBINSON FLOREZ CUENTAS**, identificado con la cédula de ciudadanía No. 73.121.416, en calidad de representante legal de la **UNION TEMPORAL GIMNASIO MODERNO DE CARTAGENA**, identificada con Nit. 901188954-7, mediante memorial identificado con código de registro EXT-BOL-19-014440 de 22 de marzo de 2019, de conformidad con los argumentos expuestos en la parte motiva de la presente Resolución.

ARTÍCULO SEGUNDO: ORDENAR la devolución de las sumas de dinero pagadas por la **UNION TEMPORAL GIMNASIO MODERNO DE CARTAGENA**, identificada con Nit. 901188954-7, por concepto de contribución al deporte y estampilla Pro Desarrollo. La

000044
128 MAR. 2019

devolución aquí ordenada, asciende a la suma total de **SESENTA Y NUEVE MILLONES TRESCIENTOS TREINTA Y NUEVE MIL SEISCIENTOS PESOS M/CTE (\$ 69.339.600)**, discriminados así:

CONTRATO 2336 DE 14 DE JUNIO DE 2018	
Contribución al Deporte	\$ 23.113.200
Estampilla Pro Desarrollo	\$ 46.226.400
TOTAL	\$ 69.339.600

ARTÍCULO TERCERO: Notificar personalmente el contenido de la presente resolución al señor **ROBINSON FLOREZ CUENTAS**, identificado con la cédula de ciudadanía No. 73.121.416, actuando en calidad de representante legal de la **UNION TEMPORAL GIMNASIO MODERNO DE CARTAGENA**, en la siguiente dirección: **BARRIO PIE DE LA POPA CALLE 29D N° 20 A – 83, DE LA CIUDAD DE CARTAGENA – BOLÍVAR**, de conformidad con lo previsto en el artículo 324 de la Ordenanza 11 de 2000 y 569 del Estatuto Tributario Nacional.

ARTÍCULO CUARTO: Contra la presente resolución procede el recurso de reconsideración, el cual deberá ser interpuesto por el contribuyente, dentro de los dos (2) meses siguientes a la notificación de la misma, de conformidad a lo establecido en el artículo 720 del Estatuto Tributario Nacional.

ARTÍCULO QUINTO: Una vez en firme la presente resolución, remitir copia a la Secretaría de Hacienda Departamental para que se realicen los trámites presupuestales, contables y de tesorería correspondientes para dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE


RAFAEL MORALES HERNANDEZ
SECRETARIO DE HACIENDA
GOBERNACION DE BOLIVAR