

RESOLUCIÓN NO. **D 0 0 1 5 4**

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

PETICIONARIO:	CONSORCIO ROCERIA NIT No. 901.138.475-7
REPRESENTANTE LEGAL:	ANDRES BERRIO CASTELLANO C.C. No. 1.104.871.079
CLASE DE IMPUESTO:	ESTAMPILLA PRO DESARROLLO Y ESTAMPILLA PRO UNIVERSIDAD DE CARTAGENA
TIPO DE TRAMITE:	DEVOLUCION POR PAGO DE LO NO DEBIDO CODIGO DE REGISTRO: EXT-BOL-19-058735 DE 29 DE NOVIEMBRE DE 2019
DIRRECCION PROCESAL: Urb. Brisas del Mar, Santiago de Tolu - Sucre. Cel Correo electrónico aberriocastellano@hotmail.com Celular. 3015056929.	FECHA DE PAGO Y/O RETENCION: AÑO 2017.

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-19-058735 de 29 de noviembre de 2019, el señor **ANDRES BERRIO CASTELLANO**, identificado con la cédula de ciudadanía No. 1.104.871.079, actuando en calidad de representante legal del **CONSORCIO ROCERIA**, identificado con NIT. 901.138.475-7, presentó petición de **DEVOLUCIÓN POR PAGO DE LO NO DEBIDO**, correspondientes a unas sumas de dinero pagadas por concepto de Estampilla Pro Desarrollo y Estampilla Pro Universidad de Cartagena en cada uno de los pagos efectuados por la ejecución del **CONTRATO No. 3046 DEL 20 DICIEMBRE DE 2017**, suscrito entre el **DEPARTAMENTO DE BOLIVAR** y el **CONSORCIO ROCERIA**.

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 el **CONSORCIO ROCERIA** y el **DEPARTAMENTO DE BOLÍVAR**, se celebró contrato No. 3046 del 20 diciembre de 2017, el cual tuvo por objeto **“IMPLEMENTACIÓN DE LAS ACTIVIDADES DE ROCERIA COMO MEJORAMIENTO PARA LA VISIBILIDAD DE LAS VIAS DEL DEPARTAMENTO DE BOLÍVAR”**, por un valor de **MIL DOSCIENTOS OCHENTA Y NUEVE MILLONES OCHOCIENTOS OCHO MIL QUINIENTOS SETENTA Y CUATRO PESOS M/CTE (\$1.289.808.574)**.

2. Según consta en los comprobantes de egresos, certificados por la Dirección de Contabilidad, los cuales se anexan a la presente petición, el **DEPARTAMENTO DE BOLÍVAR**, al efectuar los pagos del referido contrato, liquidó y retuvo sin que exista causa legal para ello, dineros correspondientes a la Estampilla Pro Desarrollo (2%) y Estampilla Pro Universidad de Cartagena (1%).

3. Al realizar los descuentos señalados en el punto anterior, sin que exista fundamento legal para ello, se configura por un lado, un pago de lo no debido por parte del **CONSORCIO ROCERIA**, y de otro lado, un enriquecimiento sin causa a favor del **DEPARTAMENTO DE BOLÍVAR**.

4. Como es sabido, el consorcio es una figura jurídica reconocida en el artículo 7 de la ley 80 de 1993, mediante la cual 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. No obstante, y aunque el legislador le confiere capacidad para contratar, el consorcio no es una persona jurídica y mucho menos es persona natural.

5. Al revisar la normatividad correspondiente a la Estampilla Pro universidad de Cartagena y Estampilla Pro Desarrollo, encontramos que los consorcios, no están incluidos dentro de los sujetos pasivos enlistados en el artículo 6 de la ordenanza 26 de 2012 y 277 de la Ordenanza 11 de 2000. Ahora bien, si bien cierto, las normas precitadas hacen mención de manera expresa a las personas naturales y jurídicas, nada dicen sobre los consorcios, los cuales como ya hemos dicho, de conformidad al artículo 7 de la ley 80 de 1993, no son personas jurídicas ni naturales, por lo tanto, si se pretendía su tributación, debieron ser incluidos de manera expresa en la norma respectiva, de tal suerte, que procurar su cobro sin que estas vengan enunciadas de manera expresa en la norma, transgrede los principios de legalidad y certeza del tributo consagrado en el artículo 338 de la constitución Política de 1991.

6. Los dineros liquidados ilegalmente, por concepto de la Estampilla Pro Desarrollo y Estampilla Pro Universidad de Cartagena en cada uno de los pagos efectuados por la ejecución del contrato No. 3046 del 20 diciembre de 2017, suscrito entre el **CONSORCIO ROCERIA** y el **DEPARTAMENTO DE BOLÍVAR**, ascienden a la suma de **TREINTA Y DOS MILLONES QUINIENTOS DIECISEIS MIL CIENTO OCHENTA Y TRES PESOS M/CTE (\$32.516.183)**, discriminados así:

Estampilla Pro Universidad de Cartagena	\$10.838.728
Estampilla Pro Desarrollo	\$21.677.455
TOTAL	\$32.516.183

I. PETICIÓN

De conformidad a lo señalado anteriormente, se solicita la devolución de las siguientes sumas de dinero:

La suma total de **TREINTA Y DOS MILLONES QUINIENTOS DIECISEIS MIL CIENTO OCHENTA Y TRES PESOS M/CTE (\$32.516.183)**, por concepto de las liquidaciones y retenciones indebidamente realizadas respecto de la Estampilla Pro Desarrollo y Estampilla Pro Universidad de Cartagena, en cada uno de los pagos efectuados por la ejecución del contrato No. 3046 del 20 diciembre de 2017, celebrado entre el **CONSORCIO ROCERIA** y el **DEPARTAMENTO DE BOLÍVAR**, discriminados así:

Estampilla Pro Universidad de Cartagena	\$10.838.728
Estampilla Pro Desarrollo	\$21.677.455
TOTAL	\$32.516.183

III. EL PROBLEMA JURÍDICO

Deberá el despacho decidir si se configuró un pago de lo no debido respecto de los pagos y/o retenciones realizadas al **CONSORCIO ROCERIA**, por concepto de Estampilla Pro Desarrollo y Estampilla Pro Universidad de Cartagena en virtud del **CONTRATO No. 3046 DEL 20 DICIEMBRE DE 2017**, suscrito entre el **DEPARTAMENTO DE BOLÍVAR** y el **CONSORCIO ROCERIA**.

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 término de ley, puesto que los pagos se realizaron en el año 2017, tal como se evidencia en los comprobantes de egreso aportados como prueba por el peticionario, por tanto, 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 certeza del tributo como fundamento del pago de lo no debido.

El artículo 338 de la Constitución Política señala que: *“en tiempos de paz, el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales pueden imponer*

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”*.



contribuciones fiscales o parafiscales. Dice, además, que la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar directamente los sujetos activos, los sujetos pasivos, los hechos, las bases gravables y las tarifas de los impuestos". De este mandato se desprende el principio de legalidad tributaria, según el cual, todos los tributos deben ser decretados por los órganos de representación popular (No ha lugar impuesto sin representación) y, además, los elementos que conforman el tributo deben estar claramente establecidos (certeza del tributo) (las negrillas y subrayado es nuestro).

El principio de legalidad tributaria exige que sean los órganos de elección popular los que, de manera directa, señalen los elementos esenciales del tributo, pero, además, exige que cuando fijen los elementos del tributo, lo hagan con suficiente claridad y precisión, pues, de lo contrario, como lo ha señalado la Corte Constitucional, no sólo se genera inseguridad jurídica, sino que en el momento de la aplicación de las normas se permiten los abusos impositivos.

Así, el principio de certeza del tributo se vulnera cuando se omite determinar los elementos del tributo, sino también cuando, para definirlos, se acude a expresiones ambiguas o confusas. No obstante, en tales eventos, el principio resulta quebrantado cuando la falta de claridad sea insuperable, es decir, cuando no sea posible establecer el sentido y alcance de las disposiciones, de conformidad con las reglas generales de hermenéutica jurídica⁴.

Lo anterior nos lleva a concluir que en nuestro ordenamiento positivo la legalidad y la certeza tributaria se constituyen en los principios 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.

En petición de devolución presentada por el contribuyente, este alega se hicieron pagos y/o retenciones indebidas en cada uno de los pagos efectuados por la ejecución del **CONTRATO No. 3046 DEL 20 DICIEMBRE DE 2017**, suscrito entre el **DEPARTAMENTO DE BOLIVAR** y el **CONSORCIO ROCERIA**, por concepto de Estampilla Pro Universidad de Cartagena y Estampilla Pro Desarrollo (2%).

Manifiesta el contribuyente en su petición que los consorcios, no están incluidos dentro de los sujetos pasivos de la Estampilla Pro universidad de Cartagena, enlistados en el artículo 6 de

⁴Ibidem.



la ordenanza 26 de 2012, y que si bien cierto, el mencionado artículo hace mención de manera expresa a las personas naturales y jurídicas, nada dicen sobre los consorcios. Asimismo, sostiene que de conformidad al artículo 7 de la ley 80 de 1993, los consorcios, no son personas jurídicas, ni naturales, por tanto, si se pretendía su tributación, debieron ser incluidos de manera expresa en la norma respectiva, de tal suerte, que procurar su cobro sin que estos vengan enunciados de manera expresa en la norma, transgrede los principios de taxatividad y certeza del tributo.

4.1. Concepto de consorcio y union temporal.

El artículo 7º de la ley 80 de 1993 (Estatuto General de Contratación de la Administración Pública) definió los consorcios y las uniones temporales así:

“Consortio: Cuando dos o más personas en forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente por todas y cada una de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato. En consecuencia, las actuaciones, hechos y omisiones que se presenten en desarrollo de la propuesta y del contrato, afectarán a todos los miembros que lo conforman.

Unión Temporal: 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, pero las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato se impondrán de acuerdo con la participación en la ejecución de cada uno de los miembros de la unión temporal...”

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 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)”*⁵.

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 contratos⁶. No ofrece, entonces, discusión alguna el hecho de que tanto los

⁵ Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, Concepto de 30 de enero de 1997, radicación número 942.

⁶ 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

consorcios como las uniones temporales carecen de personalidad jurídica diferente de aquella que acompaña a las personas naturales y/o morales que los integran⁷. En este orden de ideas, es claro que los consorcios no son una persona jurídica y mucho menos una persona natural.

De lo dicho anteriormente, se puede colegir que los consorcios y Uniones Temporales no son personas jurídicas, ni personas naturales, no obstante, le ha placido al legislador darles competencia para contratar, esto es para la celebración de negocios jurídicos en virtud de las cuales puedan contraer obligaciones y exigir el cumplimiento de derechos y obligaciones por parte de terceros.

4.2. Tratamiento Tributario dado a los consorcios a nivel nacional.

Continuando con nuestro estudio, y una vez establecido que los consorcios no son personas jurídicas, considera este despacho pertinente examinar el tratamiento tributario que la legislación colombiana le ha dado a los consorcios, encontrando que aunque estos entes carecen de personería jurídica, el ordenamiento jurídico vigente, les impone la obligación de obtener un número de identificación tributaria (NIT) y de registrarse en el registro único tributario (RUT).

Lo anterior, tiene su razón de ser en el hecho de que el legislador, señaló por expresa disposición legal, que los consorcios son agentes de retención, y al ser agentes de retención, necesariamente deben tener un NIT, al tiempo que deben tener su propio RUT. En este sentido, el artículo 368 del estatuto tributario, dispone:

*"Son agentes de retención o de percepción: las entidades de derecho público, los fondos de inversión, los fondos de valores, los fondos de pensiones de jubilación e invalidez, **los consorcios**, las comunidades organizadas, las uniones temporales y las demás personas naturales o jurídicas, sucesiones ilíquidas y sociedades de hecho, que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente"* (El subrayado y negrilla es nuestro)

La calidad de agente de retención que la ley le ha conferido a los consorcios, hace que también estén obligados a obtener RUT que a la vez implica también contar con un NIT, pues así lo contemplan los artículos 555-1⁸ y 555-2⁹ del Estatuto Tributario Nacional respecto a los

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."

⁷ 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". Cf. 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: 83001-23-31-000-1987-04685-01(16306); Actor: Consorcio Distrimundo.

⁸ ARTICULO 555-1. NUMERO DE IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA - NIT. <Artículo adicionado por el artículo 56 de la Ley 49 de 1990. El nuevo texto es el siguiente:> Para efectos tributarios, cuando la Dirección General de Impuestos lo señale, los contribuyentes, responsables, agentes retenedores y declarantes, se identificarán mediante el número de identificación tributaria NIT, que les asigne la Dirección General de Impuestos Nacionales.

agentes de retención. Así las cosas, si bien es cierto que en materia contractual, los consorcios no conforman una nueva persona jurídica distintas de aquellas personas que la integran, no es menos cierto, que en materia tributaria se les ha dado un tratamiento distinto, pues aunque no se les reconozca personería jurídica de manera expresa, si se les asigna un número de identificación tributaria distinto del de los consorciados y se le obliga a inscribirse en el RUT bajo un número de identificación tributario distinto de quienes lo integran.

En suma, resulta a todas luces claro que en materia tributaria, los consorcios, tienen una reglamentación y un tratamiento expreso, aparte del tratamiento y la reglamentación establecida para las personas naturales y personas jurídicas, de tal suerte que, al momento de entrar a valorar la responsabilidad jurídica de estos, no puede aquel confundirse con la de las personas jurídicas y/o naturales.

Para mayor claridad de lo dicho anteriormente, encontramos prudente, pasar a realizar un análisis de la reglamentación expresa que en materia de responsabilidad tributaria, el legislador ha configurado en relación a los consorcios, lo cual hacemos, así:

a. Impuesto sobre la renta y complementarios

El artículo 18 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 61 de la ley 223 de 1995 dispone:

"Los consorcios y uniones temporales no son contribuyentes del impuesto sobre la renta. Los miembros del consorcio o la unión temporal, deberán llevar en su contabilidad y declarar de manera independiente, lo ingresos, costos y deducciones que le correspondan, de acuerdo con su participación en los ingresos, costos y deducciones del consorcio o unión temporal." (El subrayado y negrillas es nuestro).

Nótese como la norma traída a colación, reglamenta de manera expresa la no responsabilidad de los consorcios, en lo referente al impuesto sobre la renta, sin confundirlos con las personas naturales y/o jurídicas.

b. Retención en la fuente a título del impuesto de renta

El artículo 115 de la ley 488 de 1998, modificó el artículo 368 del Estatuto Tributario incluyendo a los consorcios y a las uniones temporales como agentes retenedores del impuesto sobre la renta, por lo cual, requieren de la obtención del NIT para el cumplimiento de las obligaciones a su cargo. El referido artículo manifiesta:

Son agentes de retención o de percepción, las entidades de derecho público, los fondos de inversión, los fondos de valores, los fondos de pensiones de jubilación e invalidez, los consorcios, las comunidades organizadas, las uniones temporales y las demás personas naturales o jurídicas, sucesiones ilíquidas y sociedades de hecho, que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente (El subrayado y negrillas es nuestro).

Fijese, como el artículo transcrito reglamenta de manera expresa la calidad de agentes retenedores de los consorcios, al igual que lo hace con las personas naturales y las personas jurídicas

⁹ ARTÍCULO 555-2. REGISTRO UNICO TRIBUTARIO - RUT. <Texto sustituido según el artículo 18 Ley 1943 de 2018> <Artículo adicionado por el artículo 19 de la Ley 863 de 2003. El nuevo texto es el siguiente:> El Registro Unico Tributario, RUT, administrado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, constituye el mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar las personas y entidades que tengan la calidad de contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y no contribuyentes declarantes de ingresos y patrimonio, los responsables del Régimen Común y los pertenecientes al régimen simplificado* <régimen de responsabilidad del Impuesto sobre las Ventas (IVA)>; los agentes retenedores: los importadores, exportadores y demás usuarios aduaneros, y los demás sujetos de obligaciones administradas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, respecto de los cuales esta requiera su inscripción.

c. Impuesto sobre las ventas (IVA) y facturación

El artículo 66 de la ley 488 de 1998 adiciona al artículo 437 del Estatuto Tributario, estableciendo que se consideran responsables del impuesto sobre las ventas a los consorcios cuando en forma directa realicen actividades gravadas; razón por la cual deben expedir factura, efectuar los registros contables que se desprendan de las disposiciones tributarias. El mencionado artículo en su tenor literal dice:

“Son responsables del impuesto:

f... Los consorcios y uniones temporales cuando en forma directa sean ellos quienes realicen actividades gravadas...” (El subrayado y negrillas es nuestro).

Obsérvese una vez más, como el legislador reglamentó de manera expresa la responsabilidad de los consorcios en materia de Impuesto al Valor Agregado (IVA), todo ello en atención a los principios de legalidad y certeza del tributo.

4.3. Tratamiento Tributario dado a los consorcios a nivel territorial.

Efectuado el estudio sobre el tratamiento tributario dado a los consorcios en el estatuto de tributario nacional, considera este despacho importante, que también se realice dicho examen en materia de impuestos territoriales tomando como referencia los estatutos e rentas de los departamentos más influyentes y/o representativos dentro del territorio nacional, así:

En tratándose de la Estampilla Pro Adulto Mayor, la ordenanza 43 de 2013, expedida por la Asamblea Departamental de Bolívar, señala en su artículo 5º de manera expresa como sujetos pasivos de dicho tributos los siguientes:

*“**SUJETOS PASIVOS:** Las personas naturales, jurídicas, sociedades de hechos. Consortios, uniones temporales, patrimonios autónomos y en general, todas las personas naturales o jurídicas que contraten con la administración central departamental...”* (El subrayado y negrillas es nuestro).

Asimismo, el actual estatuto de rentas del Departamento de Antioquia (Ordenanza 62 de diciembre de 2014), en su artículo 128, al referirse a las personas obligadas al pago de tributos departamentales manifiesta lo siguiente:

***ARTÍCULO 128.** Son contraventores de las rentas del Departamento las personas naturales o jurídicas, sociedades de hecho, consorcios, uniones temporales o cualquiera otra forma de asociación que al introducir, producir, importar, comercializar, distribuir, transportar, llevar consigo, conservar, ofrecer, adquirir, almacenar, financiar o suministrar cualquiera de los productos gravados con el impuesto al consumo y/o participación porcentual de licores, vinos, aperitivos y similares; cervezas, sifones y refajos; cigarrillos y tabaco elaborado, incurran en alguna de las siguientes causales...* (El subrayado y negrillas es nuestro).

En este mismo sentido, el estatuto de rentas del departamento de Cundinamarca en su artículo 274 al establecer los sujetos pasivos de las estampillas departamentales dispone:

***ARTÍCULO 274.- SUJETO PASIVO.** Los sujetos pasivos de las estampillas departamentales son las personas naturales o jurídicas, uniones temporales, consorcios, patrimonios autónomos, sociedades de hecho, sucesiones ilíquidas, de derecho privado, beneficiarias del acto o documento gravado con las estampillas.* (El subrayado y negrillas es nuestro).

De igual forma, el Estatuto de Rentas del Departamento del Valle del Cauca, al indicar los sujetos pasivos de la Estampilla Pro Adulto Mayor, manifiesta:

ARTÍCULO 320. *Sujetos. El Departamento del Valle del Cauca será sujeto activo de la Estampilla. Las personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho, consorcios, uniones temporales, patrimonios autónomos, y en general, todas las personas naturales y jurídicas que contrate con el Departamento del Valle serán sujetos pasivos de la Estampilla. (El subrayado y negrillas es nuestro).*

De la lectura de cada una de las normas transcritas anteriormente, y que son tomadas de los distintos estatutos de renta de varios Entes Departamentales, como referentes comparativos de estudio, frente al caso concreto, se desprende con claridad que los consorcios fueron incluidos de manera expresa como sujetos pasivos del tributo, al igual que las personas naturales y las personas jurídicas, diferenciando de manera clara unas de otras.

Así entonces, y habiendo analizado a través de las normas traídas a colación, el tratamiento tributario que se le ha dado a los consorcios, tanto a nivel nacional como a nivel territorial, es dable colegir, que existe una reglamentación expresa en tal sentido, y que el legislador al referirse a estos, ya sea como sujeto pasivo de un tributo o como no sujeto de un tributo, lo hace de manera expresa, diferenciándolos claramente de las personas jurídicas y/o naturales, todo ello en atención a los principios de legalidad y certeza del tributo.

4.4. Estampilla Pro Universidad de Cartagena.

En este orden de ideas, y según el análisis esbozado anteriormente, este despacho procede al estudio de la tesis jurídica expuesta por el contribuyente, lo cual hace en los siguientes términos:

En lo atinente, a la Estampilla Pro Universidad de Cartagena Siempre a la Altura de los Tiempos, encontramos que mediante el artículo 1º de la ley 334 de 1996, se autorizó a la Asamblea Departamental de Bolívar, para que emitiera la Estampilla Pro Universidad de Cartagena a la Altura de los Tiempos.

Por medio de la Ordenanza No. 12 de 1997, se autoriza al Gobernador del Departamento de Bolívar para que un término de tres (3) meses emitiera la Estampilla Pro Universidad de Cartagena a la Altura de los Tiempos.

Posteriormente mediante ordenanza 11 de 2000 (Estatuto de Rentas de Departamento), se ratifica la autorización dada al Gobernador del Departamento de Bolívar mediante ordenanza 12 de 1997, para que este emitiera la Estampilla Pro Universidad de Cartagena a la Altura de los Tiempos y además se le autoriza para que por Decreto, reglamente los asuntos relacionados a la tarifa, características y denominación de dicha estampilla (Arts. 265 y ss).

La referida, Estampilla Pro Universidad de Cartagena a la Altura de los Tiempos, fue reglamentada mediante ordenanza 26 de 2012, la cual establece en su artículo 4º, como hecho generador, lo siguiente:

"ARTÍCULO CUARTO. Hecho Generador. Son hechos generadores de la estampilla "Universidad de Cartagena a la Altura de los Tiempos", lo siguientes:

Los contratos y sus adicionales en dinero, que se ejecuten realicen o desarrollen en el departamento de Bolívar, suscritos por el departamento de Bolívar, por las entidades descentralizadas, unidades administrativas especiales y demás entidades del orden departamental, con o sin personería jurídica en los cuales estos entes actúen como contratantes..."

De otro lado, el artículo sexto de la misma Ordenanza 26 de 2012, dispone cuales son los sujetos pasivos de la Estampilla Pro Universidad de Cartagena a la Altura de los Tiempos, así:

“ARTÍCULO SEXTO. Sujetos pasivos. Son sujetos pasivos del tributo las personas naturales y jurídicas que suscriban, ejecuten, realicen y desarrollen los hechos generadores de que trata esta Ordenanza.” (El subrayado y las negrillas es propia)

Del texto de la norma, mediante el cual se señalan los sujetos pasivos de la Estampilla Pro Universidad de Cartagena, se lee de manera clara que son sujetos pasivos de dicho tributo ***“las personas naturales y jurídicas que suscriban, ejecuten, realicen y desarrollen los hechos generadores de que trata esta Ordenanza”***. En este estado de cosas, y no perdiendo de vista lo que ya hemos concluido en cuanto que los consorcios, no son personas jurídicas, ni personas naturales, resulta entonces imperioso colegir que al no estar estos incluidos de manera expresa dentro de los sujetos pasivos del tributo, no pueden entonces considerarse contribuyentes de la Estampilla Pro Universidad de Cartagena, toda vez que no se cumple con los preceptos constitucionales de legalidad y certeza del tributo establecidos en el artículo 338 de la C.P, el cual señala que ***“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.”***

Así entonces, encuentra este despacho que según el precepto constitucional señalado (Art. 338) del cual se desprenden los principios de legalidad y certeza del tributo, los sujetos pasivos de los tributos, deben venir señalados de manera expresa en la norma. En el caso concreto, es decir, la Estampilla Pro Universidad de Cartagena, los consorcios no vienen enunciados de manera expresa como sujetos pasivos de dicho gravamen. Por tal razón, consideramos le asiste razón al contribuyente en tal sentido, pues al no encontrarse los consorcios como sujetos pasivos de la estampilla, no puede endilgárseles tal condición. Puestas así las cosas, este despacho administrativo encuentra que al echarse de menos un elemento estructural del tributo, como lo es, la calidad de sujeto pasivo, no puede predicarse su causación, por lo que la pretensión del contribuyente en relación a la estampilla Pro universidad de Cartagena, siempre a la altura de los tiempos, está llamada a prosperar.

4.5. Estampilla Pro Desarrollo.

De igual forma, y en relación a las estampillas Pro Desarrollo, el contribuyente señala que los consorcios no vienen incluidos y/o enunciados de manera expresa dentro de la hipótesis de la norma que indica los sujetos pasivos de dicho tributo, toda vez que solo hace referencia a personas naturales y jurídicas. En virtud de lo anterior, este despacho administrativo abordara el estudio del presente motivo de inconformidad, en los siguientes términos:

A través del Artículo 32 de la Ley 3 de 1986, se autorizó a las asambleas departamentales, para emitir la estampilla Pro-Desarrollo Departamental. Dicho tributo, se destinaría a la construcción de infraestructura educativa, sanitaria y deportiva.

Con la expedición del Código de régimen departamental (Ley 1222 de 1986), se le dio mayor alcance a dicha autorización (Artículo 170 *ibídem*), y se estableció que la obligación de adherir y anular dichas estampillas estaría a cargo de los funcionarios departamentales (Artículo 175 *ibídem*).

Siendo así, el Departamento de Bolívar, expidió la ordenanza 12 de 1987, por medio de la cual creó la Estampilla Pro-Desarrollo. La anterior normativa, fue modificada por la ordenanza 06 de 1992 y posteriormente por la ordenanza 11 de 2000, Norma que literalmente preceptúa:

“Artículo 277. Por medio del cual se modifica los artículos primero de las ordenanzas No. 12 de 1987 y 06 de 1992. Sera de obligatorio cumplimiento la adhesión de la estampilla Pro Desarrollo en todos los documentos e instrumentos en que consten la contratación de obras, adquisición de bienes o servicios a cualquier persona natural o jurídica por el departamento, entidades descentralizadas y establecimientos públicos, empresas industriales y comerciales y sociedades de economía mixta...” (El subrayado y negrillas es nuestro).

Posteriormente, la Ordenanza 11 de 2006, en su artículo 69, adicionó los sujetos pasivos de la Estampilla Pro Desarrollo al establecer que:

ARTÍCULO 69: Sujetos Pasivos: Además de los contemplados en otras disposiciones departamentales, serán sujetos pasivos de este tributo, quienes celebren contratos o convenios inter administrativos en los términos del artículo anterior.

Parágrafo: Ampliase el ámbito de aplicación del tributo a las siguientes entidades: Universidad de Cartagena, EDURBE, IDERBOL, Transito Departamental.

Como se puede observar, artículo 277 de la Ordenanza 11 de 2.000, dispone que son sujetos pasivos de la Estampilla Pro Desarrollo, las personas naturales y jurídicas que contraten obras, bienes y servicios con el Departamento de Bolívar, sus entidades descentralizadas, etc. De otro lado, el artículo 69 de la ordenanza 11 de 2006, adicionó los sujetos pasivos de la Estampilla Pro Desarrollo a quienes celebren contratos o convenios inter administrativo con el Departamento o sus entidades descentralizadas.

De las normas bajo estudio, se vislumbra claramente que estas no señalan como sujetos pasivos de la estampilla Pro Desarrollo a los consorcios. En este orden de ideas, se considera que, tal como, ya se manifestó frente al estudio de la Estampilla Pro Universidad de Cartagena, que para que pueda predicarse la calidad de sujeto pasivo, tal condición, debe venir enunciada de manera expresa dentro de la norma que señala quienes son los sujetos pasivos del tributo, esto, en virtud de los principios de legalidad y certeza del tributo establecidos en el artículo 338 de la Carta Política, pues si ello no es así, no se produce el vínculo obligacional entre el contratista y el departamento, por consiguiente, es dable decir una vez más, que teniendo en cuenta que los consorcios, no son personas jurídicas, ni personas naturales, así como tampoco nos encontramos en presencia de un contrato o convenio interadministrativo, por lo que, resulta forzoso colegir que en relación a la estampilla Pro Desarrollo se ha configurado un pago de lo no debido. En el caso de marras, los consorcios no vienen enunciados de manera expresa como sujeto pasivo de la Estampilla Pro Desarrollo. Por tal razón, el argumento del contribuyente será acogido por este despacho.

Finalmente, se indica que dentro del expediente obran certificados de egresos emitidos por la Dirección Financiera de Contabilidad de la Gobernación de Bolívar, los cuales dan fe de cada uno de las retenciones realizadas tanto al **CONSORCIO ROCERIA**, en relacion a los pagos realizados por la ejecucion del **CONTRATO No. 3046 DEL 20 DICIEMBRE DE 2017**.

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 **ANDRES BERRIO CASTELLANO**, identificado con la cédula de ciudadanía No. 1.104.871.079, actuando en calidad de representante legal del **CONSORCIO ROCERIA**, identificado con NIT. 901.138.475-7, mediante memorial identificado con código de registro EXT-BOL-19-058735 de 29 de noviembre 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 el **CONSORCIO ROCERIA**, identificado con NIT. 901.138.475-7, por concepto de las Estampillas Pro Universidad de Cartagena y Pro Desarrollo, en virtud del **CONTRATO No. 3046 DEL 20 DICIEMBRE DE 2017**, suscrito con el **DEPARTAMENTO DE BOLÍVAR**. La devolución aquí ordenada, asciende a la suma total de **TREINTA Y DOS MILLONES QUINIENTOS DIESEISES MIL CIENTO OCHENTA Y TRES PESOS M/CTE (\$32.516.183)**, discriminados así:

Estampilla Pro Universidad de Cartagena	\$10.838.728
Estampilla Pro Desarrollo	\$21.677.455
TOTAL	\$32.516.183

ARTÍCULO TERCERO: Notificar personalmente el contenido de la presente resolución al señor **ANDRES BERRIO CASTELLANO**, identificado con la cédula de ciudadanía No. 1.104.871.079, actuando en calidad de representante legal del **CONSORCIO ROCERIA**, identificado con NIT. 901.138.475-7, en la siguiente dirección: URB. BRISAS DEL MAR, SANTIAGO DE TOLU - SUCRE. Cel. Correo electrónico aberriocastellano@hotmail.com Celular. 3015056929, 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.

D'1 DIC. 2019

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE


JORGE ANTONIO ANAYA VELÁSQUEZ
SECRETARIO DE HACIENDA
GOBERNACION DE BOLÍVAR

Proyectó: Ever Caicedo Mercado
Profesional Especializado-Secretaría de Hacienda