06

BOLÍVAR SÍ AVANZA
GOBIERNO DE RESULTADOS

Secretaria de Hacienda
GOBERNACIÓN DE BOLÍVAR

RESOLUCIÓN NO. 00131

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

PETICIONARIO: **REPRESENTANTE LEGAL:** **APODERADO:**	**UNION TEMPORAL PAE BOLIVAR 2018** NIT. 901.208.763-4 **SABAS MIGUEL BENAVIDES PEREIRA** C.C. No. 73.112.029 **SIXTO ENRIQUE PIÑERES LAMBIS** C.C. No. 73.183.864 T.P. No 176999
CLASE DE IMPUESTO:	ESTAMPILLA PRO DESARROLLO - ESTAMPILLA PRO UNIVERSIDAD DE CARTAGENA Y CONTRIBUCION AL DEPORTE
TIPO DE TRAMITE:	DEVOLUCION POR PAGO DE LO NO DEBIDO **CODIGO DE REGISTRO:** EXT-BOL-19-049111 DE 03 DE OCTUBRE DE 2019
DIRRECCION: Barrio Ternera urbanización parque Heredia conjunto residencial Malibu 1, Apt. 4-303 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 Articulos 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-19-049111 de 03 de octubre de 2019, el Doctor **SIXTO ENRIQUE PIÑERES LAMBIS**, identificado con la cedula de ciudadanía número 73.183.258 y tarjeta profesional de abogado No. 176999, expedida por el consejo Superior de la Judicatura, actuando en calidad de apoderado especial de la **UNION TEMPORAL PAE BOLIVAR 2018,** identificada con NIT. 901.208.763-4, presentó petición de **DEVOLUCIÓN POR PAGO DE LO NO DEBIDO**, correspondientes a unas sumas de dinero pagadas por concepto de Contribución al Deporte, Estampilla Pro Desarrollo y Estampilla Pro Universidad de Cartagena en cada uno de los pagos efectuados por la ejecución del contrato **No. 2488 DEL 29 AGOSTO DE 2018,** suscrito entre el **DEPARTAMENTO DE BOLIVAR** y la **UNION TEMPORAL PAE BOLIVAR 2018.**

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 PAE BOLIVAR 2018** y el **DEPARTAMENTO DE BOLÍVAR**, se celebró contrato No. 2488 DEL 29 AGOSTO DE 2018, que tuvo por objeto **"suministro diario de complemento alimentario AM/PM preparado en sitio y /o industrializado tipo almuerzo preparado en sitio a niñas niños y adolescente focalizados del área rural y urbana, registrado en el simat como estudiantes oficiales para lograr el acceso con permanencia fomentando estilos de vida saludables y mejorando sus capacidades de aprendizajes acorde a los lineamientos técnicos administrativos y estándares del programa de alimentación escolar PAE"**, por un valor de **SEIS MIL NOVECIENTOS TREINTA Y DOS MILLONES SEISCIENTOS OCHENTA Y NUEVE MIL CIENTO VEINTICINCO PESOS M/CTE ($6.932.689.125).***

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 Contribución al Deporte (1%), 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 de la ***UNION TEMPORAL PAE BOLIVAR 2018,*** *y de otro lado, un enriquecimiento sin causa a favor del* ***DEPARTAMENTO DE BOLIVAR.***

4. Como es sabido, la unión temporal 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, la unión temporal no es una persona jurídica y mucho menos es persona natural.

5. Las personas que conforman la ***UNION TEMPORAL PAE BOLIVAR 2018,*** *son la* ***FUNDACION C.E.A. CARTAGENA,*** *la* ***FUNDACION ALCANZANDO NUESTROS SUEÑOS*** *y la* ***FUNDACION NUEVO AMANECER****. Toda ellas personas jurídicas sin ánimo de lucro.*

6. Al ser los unidos temporalmente personas jurídicas sin ánimo de lucro, se encuentran exoneradas del pago de la contribución al deporte, tal como lo señala, el párrafo segundo del artículo 4 de la Ordenanza 17 de 2010, que dice textualmente lo siguiente:

> *"ARTICULO CUARTO: EXONERACION - ….*
> *… Así mismo se exonera del pago de esta contribución a las organizaciones deportivas que hacen parte del sistema nacional del Deporte, señaladas en la ley 181 de 1985, las organizaciones comunales,* ***entidades sin ánimo de lucro****, las entidades o empresas de servicios públicos…" (El subrayado y las negrillas son nuestro)*

7. De otro lado, al revisar la normatividad correspondiente a la Estampilla Pro universidad de Cartagena y Estampilla Pro Desarrollo, encontramos que las Uniones Temporales, 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 las uniones temporales y/o consorcios, las 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 incluidas 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.

8. Los dineros liquidados ilegalmente, por concepto de la Contribución al Deporte, Estampilla Pro Desarrollo y Estampilla Pro Universidad de Cartagena en cada uno de los pagos efectuados por la ejecución del contrato No. 2488 de 29 de agosto de 2018, suscrito entre la ***UNION TEMPORAL PAE BOLIVAR 2018*** *y el* ***DEPARTAMENTO DE BOLÍVAR****, ascienden a la suma de* ***CIENTO CINCUENTA Y SIETE MILLOES SETECIENTOS SETENTA Y TRES MIL CUATROSCIENTOS VEINTIOCHO PESOS M/CTE ($157.773.428)****, discriminados así:*

Contribución al Deporte	*$39.443.357*
Estampilla Pro Universidad de Cartagena	*$39.443357*
Estampilla Pro Desarrollo	*$78.886.714*
TOTAL	***$157.773.428***

I. PETICIÓN

De conformidad a lo señalado anteriormente, se solicita la devolución de las siguientes sumas de dinero: La suma total de ***CIENTO CINCUENTA Y SIETE MILLOES SETECIENTOS SETENTA Y TRES MIL CUATROSCIENTOS VEINTIOCHO PESOS M/CTE ($157.773.428)****, por concepto de las liquidaciones y retenciones indebidamente realizadas respecto de la Contribución al Deporte, Estampilla Pro*

Desarrollo y Estampilla Pro Universidad de Cartagena, en cada uno de los pagos ***UNION TEMPORAL PAE BOLIVAR 2018*** *y el* ***DEPARTAMENTO DE BOLÍVAR.*** *Discriminados así:*

Contribución al Deporte	*$39.443.357*
Estampilla Pro Universidad de Cartagena	*$39.443357*
Estampilla Pro Desarrollo	*$78.886.714*
TOTAL	***$157.773.428***

..."

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 a la **UNION TEMPORAL PAE BOLIVAR 2018,** por concepto de Contribución al Deporte, Estampilla Pro Desarrollo y Estampilla Pro Universidad de Cartagena en virtud del contrato **No. 2488 DEL 29 AGOSTO DE 2018,** suscrito entre el **DEPARTAMENTO DE BOLIVAR** y la **UNION TEMPORAL PAE BOLIVAR 2018**.

IV. CONSIDERACIONES DEL DESPACHO

Teniendo en cuenta las normas aplicables al presente caso, las actuaciones adelantadas por la Secretaria 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 Articulo 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 2018, 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 Novoa[1] , 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

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

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 2313[2], y la repetición por error de derecho en el pago en el artículo 2315[3]. 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 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 jurídica[4].

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.**

---

[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] *Ibidem*.

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. 2488 DEL 29 AGOSTO DE 2018,** suscrito entre el **DEPARTAMENTO DE BOLIVAR** y la **UNION TEMPORAL PAE BOLIVAR 2018,** por concepto de Estampilla Pro Universidad de Cartagena, Estampilla Pro Desarrollo (2%) y (1%) Contribución al Deporte (1%).

Manifiesta el contribuyente en su peticion que las uniones temporales, no están incluidas dentro de los sujetos pasivos de la Estampilla Pro universidad de Cartagena, enlistados en el artículo 6 de 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 las uniones temporales y/o consorcios. Asimismo, sostiene que de conformidad al artículo 7 de la ley 80 de 1993, las uniones temporales, no son personas jurídicas, ni naturales, por tanto, si se pretendía su tributación, debieron ser incluidas 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 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 las uniones temporales así:

"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, figura jurídica descrita en el artículo 7º de la Ley 80 y autorizada expresamente en el artículo 6º 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 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 constituye 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"[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

[5] Consejo De Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera Consejero ponente: Mauricio Fajardo Gómez Bogotá D C , septiembre veinticinco (25) de dos mil trece (2013).

que las uniones temporales 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 contratos[6]. No ofrece, entonces, discusión alguna el hecho de que las uniones temporales carecen de personalidad jurídica diferente de aquella que acompaña a las personas naturales y/o morales que los integran[7]. En este orden de ideas, es claro que las uniones temporales no son una persona jurídica y mucho menos una persona natural.

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

4.2. Tratamiento Tributario dado a las Uniones temporales a nivel nacional.

Continuando con nuestro estudio, y una vez establecido que las uniones temporales no son personas jurídicas, considera este despacho pertinente examinar el tratamiento tributario que la legislación colombiana le ha dado a las uniones temporales, 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 las uniones temporales 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 negrillas es nuestro)

La calidad de agente de retención que la ley le ha conferido a las uniones temporales, hace que también estén obligados a obtener RUT que a la vez implica también contar con un NIT, pues así lo contemplan los artículos 555-1[8] y 555-2[9] del Estatuto Tributario Nacional respecto a los

---

[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 esta 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 los reconoce su capacidad jurídica a pesar de que no les exige como condición de su ejercicio, la de ser personas morales."

[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". 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.

[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.

[9] ARTICULO 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

agentes de retención. Así las cosas, si bien es cierto que en materia contractual, las uniones temporales no conforman una nueva persona jurídica distintas de aquellas personas que la integran, no es menos cierto, que en materia tributaria se les hadado 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 unidos temporalmente 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, las uniones temporales, 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 estas, no puede aquella 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 las uniones temporales, 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 las uniones temporales, 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).

Fíjese, como el articulo transcrito reglamenta de manera expresa la calidad de agentes retenedores de las uniones temporales, al igual que lo hace con las personas naturales y las personas juridicas

c. Impuesto sobre las ventas (IVA) y facturación

---

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.

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 las uniones temporales 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 las uniones temporales 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 las Uniones temporales a nivel territorial.

Efectuado el estudio sobre el tratamiento tributario dado a las uniones temporales 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. Consorcios, **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 articulo 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 articulo 274 al establecer los sujetos pasivos de las estampillas departamentales dispone:

> *ARTICULO 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 trancritas anteriormenta, y que son tomadas de los distintos estatutos de renta de varios Entes Departaamentales, como referentes comparativos de estudio, frente al caso concreto, se desprende conclaridad que las uniones temporales fueron incluidas de manera expresa como sujetos pasivos del tributo, al igual que las personas naturales y las personas juridicas, diferenciando de manera clara unas de otras.

Asi entonces, y habiendo analisado a traves de las normas traidas a colacion, el tratamiento tributario que se le ha dado a las uniones temporales. 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 ellas, 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 1° 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 Bolivar 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 4°, 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 articulo sexto de la misma Oedenanza 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 las uniones temporales, no son personas jurídicas, ni personas naturales, resulta entonces imperioso colegir que al no estar estas incluidas 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, las uniones temporales no vienen enunciadas 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 las uniones temporales 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 las uniones temporales 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:

*"**Articulo 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, articulo 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 las uniones temporales. 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 las uniones temporales, 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, las uniones temporales no vienen enunciadas de manera expresa como sujeto pasivo de la Estampilla Pro Desarrollo. Por tal razón, el argumento del contribuyente será acogido por este despacho.

4.6. Contribución al Deporte.

Manifiesta el contribuyente en su memorial reclamatorio que los integrantes de la **UNION TEMPORAL PAE BOLIVAR 2018,** son la **FUNDACION C.E.A. CARTAGENA,** la **FUNDACION ALCANZANDO NUESTROS SUEÑOS** y la **FUNDACION NUEVO AMANECER**. Todas ellas entidades jurídicas sin ánimo de lucro y que al ser los unidos temporalmente personas jurídicas sin ánimo de lucro, se encuentran exoneradas del pago de la contribución al deporte, tal como lo señala, el párrafo segundo del artículo 4 de la Ordenanza 17 de 2010, que dice textualmente lo siguiente:

> *"**ARTICULO CUARTO: EXONERACION** - ….*
> *… Así mismo se exonera del pago de esta contribución a las organizaciones deportivas que hacen parte del sistema nacional del Deporte, señaladas en la ley 181 de 1985, las organizaciones comunales, **entidades sin ánimo de lucro**, las entidades o empresas de servicios públicos…"*

En cuanto, a este argumento debemos señalar que militan en el expediente, sendos certificados de existencia y representación legal de cada una de las entidades que conforman la **UNION**

TEMPORAL PAE BOLIVAR 2018, en los cuales se puede constatar que sus integrantes son de la naturaleza de las denominadas entidades sin ánimo de lucro – ESAL.

Ahora bien, de la simple lectura del artículo 4 de la Ordenanza 17 de 2010, por medio del cual se establece una exoneración al Contribución al deporte, encontramos que esta hace referencia de manera textual a ***"entidades sin ánimo de lucro"*** haciendo alusión al término ***"entidades"*** de manera amplia y general y sin distinguir entre personas jurídicas o naturales, frente a lo cual quedan incluidas todas las entidades que ostenten dicha naturaleza jurídica. En este orden de ideas, es claro, que la **UNION TEMPORAL PAE BOLIVAR 2018,** hereda la misma naturaleza jurídica de sus integrantes, es decir la de entidad sin ánimo de lucro, por lo cual se encuentra cobijada por la exoneración establecida en la norma transcrita.

De otra parte, considera este despacho que es necesario señalar que las entidades sin ánimo de lucro - ESAL, como categoría jurídica tienen su base en el derecho privado colombiano, específicamente en el código civil, en donde además de ser clasificadas por el fin que persiguen, se determina como un ente con capacidad de contraer obligaciones y ser titular de derechos.

La entidad sin ánimo de lucro es reconocida con la potestad de ser representada de manera judicial y extrajudicialmente, teniendo la connotación de que el objeto que le da la razón de ser y existir en el mundo jurídico y legal está en que no persigue beneficios propios o para las entidades que la conforman, sino que el interés que la dinamiza esta por fuera de ese grupo y se instala en el beneficio de la comunidad en general.

La ausencia de ánimo lucrativo, de estas entidades de naturaleza civil se materializa en la no distribución de los excedentes entre los fundadores o constituyentes de una entidad de esta naturaleza, así como también en la ausencia de enriquecimiento por vía del crecimiento económico de la entidad, en la medida en que los aportes a ella realizados no son susceptibles de ser tratados como una inversión y en consecuencia no pueden ser enajenados, ni son transferibles ni endosables. En este mismo, sentido consideramos que tales ingresos, al no constituir utilidades, ni incremento de capital de los asociados, no pueden ser tratados como ingresos tributarios, pues los mismos están destinados a un fin social, que en el presente caso es la prestación del servicio público educativo, el cual prestó la **UNION TEMPORAL PAE BOLIVAR 2018,** en colaboración con el DEPARTAMENTO DE BOLIVAR.

Así las cosas, encuentra este despacho administrativo que en relación a los pagos realizados por concepto de Contribución al Deporte, en virtud del No. 2488 DEL 29 AGOSTO DE **2018,** suscrito con el DEPARTAMENTO DE BOLÍVAR, se causó un pago de lo no debido, por cuanto al ser la **UNION TEMPORAL PAE BOLIVAR 2018,** una entidad sin ánimo de lucro, se encuentra exonerada del pago de dicho tributo en atención a lo preceptuado por el párrafo segundo del artículo 4 de la Ordenanza 17 de 2010. En virtud de lo anterior, este despacho administrativo, considera que le asiste razón al contribuyente en su reclamación, la cual será atendida de manera favorable.

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 a la UNION TEMPORAL PAE BOLIVAR 2018, en relacion a los pagos realizados por la ejecucion del contrato No. 2488 DEL 29 AGOSTO DE 2018.

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

RESUELVE:

BOLÍVAR SÍ AVANZA
GOBIERNO DE RESULTADOS

Secretaria de Hacienda
GOBERNACIÓN DE BOLÍVAR

0 0 0 1 3 1

ARTICULO PRIMERO: ACCEDER A LA PETICIÓN DE DEVOLUCIÓN, por pago de lo no debido, presentada por el Doctor **SIXTO ENRIQUE PIÑERES LAMBIS**, abogado titulado en ejercicio, identificado con la cédula de ciudadanía No. 73.183.864 y portador de la tarjeta profesional No. 176999 del Consejo Superior de la Judicatura, actuando en mi calidad de apoderado especial de la **UNION TEMPORAL PAE BOLIVAR 2018,** identificada con NIT. 901.208.763-4, mediante memorial identificado con código de registro EXT-BOL-19-049111 de 03 de octubre 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 PAE BOLIVAR 2018,** identificada con NIT. 901.208.763-4, por concepto de las Estampillas Pro Universidad de Cartagena, Pro Desarrollo y Contribución al Deporte, en virtud del contrato No. **No. 2488 DEL 29 AGOSTO DE 2018**, suscrito con el **DEPARTAMENTO DE BOLÌVAR.** La devolución aquí ordenada, asciende a la suma total de **CIENTO CINCUENTA Y SIETE MILLOES SETECIENTOS SETENTA Y TRES MIL CUATROSCIENTOS VEINTIOCHO PESOS M/CTE ($157.773.428)**, discriminados así:

Contribución al Deporte	$39.443.357
Estampilla Pro Universidad de Cartagena	$39.443357
Estampilla Pro Desarrollo	$78.886.714
TOTAL	**$157.773.428**

ARTÍCULO TERCERO: Notificar personalmente el contenido de la presente resolución al Doctor **SIXTO ENRIQUE PIÑERES LAMBIS**, abogado titulado en ejercicio, identificado con la cédula de ciudadanía No. 73.183.864 y portador de la tarjeta profesional No. 176999 del Consejo Superior de la Judicatura, actuando en mi calidad de apoderado especial de la **UNION TEMPORAL PAE BOLIVAR 2018,** identificada con NIT. 901.208.763-4, en la siguiente dirección: Barrio Ternera Urbanización Parque Heredia Conjunto Residencial Malibu 1, Apt. 4-303 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.

13 NOV. 2019

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

JORGE ANTONIO ANAYA VELASQUEZ
SECRETARIO DE HACIENDA
GOBERNACION DE BOLÌVAR

Proyectó: Ever Caicedo Mercado
Profesional Especializado-Secretaria de Hacienda