



**TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA
SECCIÓN CUARTA
SUBSECCIÓN "B"**

Bogotá, D. C., cinco (5) de marzo de dos mil veinte (2020)

Magistrado Ponente: **Dra. MERY CECILIA MORENO AMAYA**

EXPEDIENTE:	11001 33 37 043 2018 00139 01
DEMANDANTE:	GESTIÓN ENERGÉTICA S.A. E.S.P GENSA S.A. ESP
DEMANDADO:	MINISTERIO DE EDUCACIÓN NACIONAL
ASUNTO:	SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia de 5 de marzo de 2019, proferida por el Juzgado (43) Administrativo del Circuito de Bogotá, que negó las pretensiones de la demanda promovida por **GENSA S.A.** contra el acto administrativo a través del cual el **MINISTERIO DE EDUCACIÓN NACIONAL** negó la devolución solicitada por la actora, por pago de no lo debido, derivada de la cancelación de la Estampilla Pro Universidad, por los pagos de contratos de obra y conexos durante el primer semestre del año 2014.

PARTE ACTORA

I. DECLARACIONES Y CONDENAS

La apoderada de la parte actora solicitó lo siguiente:

«1. Se declare la *NULIDAD* del Oficio No. 2018-EE-004772 del 16 de enero de 2018, proferido por el Subdirector de Gestión Financiera del Ministerio de Educación Nacional de Colombia, mediante el cual se negó la devolución solicitada

por GENSA S.A. ESP., por valor de SESENTA Y CUATRO MILLONES SEISCIENTOS VEINTISEIS MIL QUINIENTOS TREINTA Y TRES PESOS (\$64.626.533), como pago de lo no debido, derivada de la cancelación de la Estampilla Pro Universidad, por los pagos de contratos de obra y conexos durante el primer semestre del año 2014.

2. A título de restablecimiento se declare que GENSA S.A. ESP, pagó a la Nación – Ministerio de Educación Nacional de Colombia, la suma de SESENTA Y CUATRO MILLONES SEISCIENTOS VEINTISEIS MIL QUINIENTOS TREINTA Y TRES PESOS (\$64.626.533), sin que se debiera la misma y en consecuencia se devuelva este dinero, con su debida actualización, según la fórmula utilizada por el H. Consejo de Estado.

II. HECHOS

En síntesis, la parte actora hace el siguiente relato:

1. GENSA S.A. ESP es una empresa de servicios públicos mixta, regulada por las disposiciones contenidas en la Ley 142 de 1994 y que cuenta en la conformación de su capital con un aporte público de 93.19% en cabeza de la Nación – Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
2. El 20 de diciembre de 2013 el Congreso de la República, expidió la Ley 1697, por medio de la cual se creó como una contribución parafiscal la estampilla “*Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia*”. Asimismo, señala que en el artículo 9 ibidem, se determinó la obligación de las entidades contratantes de retener de manera proporcional al pago o pagos realizados a los contratistas, el porcentaje correspondiente a la contribución de estampilla.
3. Al momento de la expedición de la precitada ley no existía un procedimiento claro, para la retención de la mencionada contribución parafiscal y su posterior consignación al Estado, dado que al ser la DIAN el sujeto activo de la misma, lo pertinente era que el Director de dicha entidad expidiera un formulario único para consignación al Estado, al igual que con todas las demás declaraciones tributarias. Por lo tanto, aduce que dado que no existían los presupuestos fundamentales para cumplir con la obligación tributaria prevista en la Ley 1697 de 2013, no era posible dar

aplicación a la misma.

4. GENSA S.A. basándose en el principio de confianza legítima, y dado que la DIAN mediante Oficio de 10 de abril de 2014 indicó la ausencia de eficacia jurídica de la Ley 1697 de 2013; la demandante decidió no dar aplicación a dicha ley hasta tanto fuese expedido el Decreto Reglamentario correspondiente.
5. Arguye que a partir de la vigencia del Decreto 1050 de 2014, por medio del cual se reglamentó la Ley 1697 de 2013, GENSA S.A. dio cabal cumplimiento a la retención de la Estampilla Pro Universidad.
6. Expresa que la Contraloría General de República inició investigación a GENSA S.A. por un presunto hallazgo fiscal derivado de la no consignación de la estampilla Pro Universidad por los contratos celebrados en el primer semestre de 2014. Motivo por el cual, se vio en la obligación de realizar el pago correspondiente a la suma de \$64.626.533.
7. Mediante Oficio No. PRE-0030992017 de 15 de diciembre de 2017, GENSA S.A. solicitó al Ministerio de Educación Nacional la devolución del pago de lo no debido por el monto de \$64.626.533, derivado de los pagos efectuados a los contratos de obra y/o conexos en el primer semestre de 2014. El cual fue negado por el Subdirector de Gestión Financiera del Ministerio de Educación, mediante Oficio No. 2018-EE-004772 de 16 de enero de 2018.

III. NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN

La actora citó como normas violadas, las siguientes:

CONSTITUCIONALES

- Artículos 63 y 338 de la Constitución Política.

LEGALES

- Código Contencioso Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011: artículos 66 y 72.

CONCEPTO DE VIOLACIÓN

El concepto de la violación se sintetiza así:

➤ **AUSENCIA DE EFICACIA JURÍDICA DE LA LEY 1697 DE 2013 E INDETERMINACIÓN SOBRE EL SUJETO ACTIVO DEL TRIBUTO**

Argumenta que entre la fecha de promulgación de la Ley 1607 de 20 de diciembre de 2013 y a la fecha de promulgación del Decreto 1050 de 2014, no existía certeza sobre la forma de trasladar al Estado la Estampilla Pro Universidad, razón por la cual no podía hacerse exigible su recaudo, considerando que las autoridades deben garantizar a los obligados la eficacia jurídica de la ley estableciendo de manera clara, precisa e indiscutible su aplicabilidad, para lo cual deben dejarse de manera transparente todos los tópicos para su cumplimiento real.

Asimismo indica que dada la incertidumbre que existía sobre la eficacia jurídica de la Ley 1697 de 2013, tuvo en cuenta lo expuesto por la DIAN mediante Oficio 100202208-429 de 10 de abril de 2014, en el cual dijo lo siguiente: (...) *“la Ley 1697 de 2013 se encuentra vigente, por haber cumplido entre otros, los requisitos de sanción presidencial y promulgación y no encontrarse derogada ni declarada inexecutable, pero su eficacia jurídica se encuentra condicionada a la expedición del Decreto Reglamentario correspondiente por parte del Gobierno Nacional, toda vez que los elementos integrados a la misma por el legislador no se puede ejecutar por sí misma, siendo necesaria su regulación mediante la labor reglamentaria”*.

Por lo anterior, sostiene que al determinar la DIAN que la referida ley carecía de eficacia jurídica era plausible para los contribuyentes considerar que los mismos actuaran de conformidad con lo expuesto por la Administración; no obstante, al no tener en cuenta ello, la DIAN desconoció si tenía validez jurídica dada su condición de sujeto activo del tributo, vulnerando de esta manera el principio de

confianza legítima generándose una grave inseguridad jurídica que afecta la seguridad estatal.

➤ **NO OBLIGATORIEDAD DE LOS CONCEPTOS EMITIDOS POR LA SALA DE SERVICIO Y CONSULTA CIVIL DEL H. CONSEJO DE ESTADO.**

La respuesta dada por el Ministerio de Educación Nacional de Colombia, frente a la devolución solicitada por GENSA S.A. ESP de \$64.626.533, como pago de lo no debido, deriva de la cancelación de la Estampilla Pro Universidad, por los pagos de contratos de obra y conexos durante el primer semestre del año 2014, se basa en el Concepto No. 11001-03-06-000-2014-223-00 de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado.

Al respecto, indica que no es viable que el Ministerio de Educación Nacional se base en un concepto de la Sala de Servicio Civil del Consejo de Estado, para negar la devolución de un dinero pagado indebidamente al Estado, cuando dichos conceptos no tienen carácter vinculante.

Adicionalmente, infiere que frente a lo expuesto por el Ministerio de Educación Nacional en el oficio que negó la devolución solicitada por GENSA S.A. ESP, no es posible sostener jurídicamente que desde el momento de la expedición de la Ley 1697 de 2013, tenía eficacia jurídica, pues el Decreto Reglamentario, modificó elementos esenciales del tributo, además de hacer imposible en la práctica su cumplimiento.

IV. CONTESTACIÓN

La Nación - Ministerio de Educación Nacional no contestó la demanda.

V. SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA

Mediante sentencia de 5 de marzo de 2019, el Juzgado (43) Administrativo del Circuito Judicial de Bogotá negó las pretensiones de la demanda, bajo las siguientes consideraciones (ff. 57-64):

Indicó que la controversia radicaba en determinar si para el primer semestre del año 2014 era obligación realizar el pago de la Estampilla Pro Universidad, o solamente, a partir del Decreto Reglamentario 1050 de 5 de junio de 2014, con el fin de determinar la procedencia de la devolución del pago efectuado por la parte demandante.

Manifestó el *A quo* que la Ley 1697 de 2013 por medio de la cual se creó la Estampilla Pro Universidad, cumplió a cabalidad con lo previsto en la Constitución Política respecto con el principio de legalidad, toda vez que, en la precitada ley, se estableció el hecho generador, sujeto pasivo, sujeto activo, la base gravable y tarifa. Igualmente, agregó que el Consejo de Estado ha precisado que la facultad reglamentaria responde a la necesidad de hacer que la ley sea aplicable y que la presencia del reglamento depende de la necesidad que pueda existir para la ejecución de las leyes. En ese orden de ideas, consideró que no se puede supeditar la eficacia de la Ley 1697 de 2013 a la expedición de un decreto reglamentario.

Adujo que el demandante confundió el sujeto activo de la obligación tributaria con el encargado del recaudo y administración de los recursos. En efecto, el artículo 7° de la Ley 1697 prevé que el acreedor de la obligación tributaria es la DIAN y el decreto reglamentario prevé por un lado, que los encargados de realizar su recaudo anticipado o retención son los jefes de las oficinas pagadoras o quien haga de sus veces, de otro lado, delegó la administración de esos recursos al Ministerio de Educación Nacional, lo cual no va en contravía del principio de legalidad tributaria.

Así mismo, manifestó que el momento en el cual se realiza el hecho generador de la contribución parafiscal y aquel en que se causa la obligación de transferir el dinero son diferentes y no pueden confundirse, puesto que de una parte, el hecho generador se realiza con la celebración del contrato, siendo el contratista el sujeto pasivo de la obligación, es decir, quien debe asumir la carga impositiva y por la otra, la obligación de girar los recursos recaudados a título de retención, corresponde al encargado de practicar la misma, esto es al jefe de la oficina pagadora de la entidad contratante dentro de los plazos previstos en el Decreto 1050 de 2014.

En mérito de lo anteriormente expuesto, desestimó los argumentos de la demandante.

VI. RECURSO DE APELACIÓN

El apoderado de la parte demandante solicitó revocar la sentencia de primera instancia (ff. 67-69) argumentando lo siguiente:

Advirtió que el *A quo* no se pronunció de fondo al respecto de la violación del principio de confianza legítima por parte del Ministerio de Educación Nacional, al manifestar que la obligación tributaria era exigible para el primer semestre del año 2014, desconociendo lo dicho por la DIAN mediante el Oficio 100202208-429 del 10 de abril de 2014, según el cual si bien la ley había cumplido con el principio de legalidad, no se podía predicar la eficacia de esta, pues era necesario que se regularan aspectos como el formulario y pago.

En ese orden de ideas, manifestó que el juzgado debió acceder a sus pretensiones, toda vez que su actuación estaba amparada por los principios constitucionales de confianza legítima y buena fe, y el oficio de la DIAN.

VII ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Demandante: reiteró los argumentos expuestos en la demanda (ff. 81-82)

Demandada: no presentó alegatos.

VI. MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público no se pronunció en segunda instancia.

CONSIDERACIONES

1. El Caso Concreto

Se trata de examinar la legalidad de la sentencia del 5 de marzo de 2019, por la cual el Juzgado (43) Administrativo del Circuito de Bogotá negó las pretensiones de la demanda, formuladas contra el Oficio 2018-EE-004772 del 16 de enero de

2018, proferido por el Subdirector de Gestión Financiera del Ministerio de Educación Nacional de Colombia, a través del cual negó la devolución solicitada por GENSA S.A. ESP por valor de \$64.626.533, como pago de lo no debido, derivada de la cancelación de la Estampilla Pro-Universidad, por los pagos de contratos de obra y conexos durante el primer semestre del año 2014.

2. Régimen Jurídico

De la naturaleza jurídica de las Estampillas:

Al respecto, el Consejo de Estado – Sección Cuarta¹, adujo lo siguiente:

(...)

“...Ahora bien, debe precisarse que las estampillas a que se viene haciendo referencia, pertenecen a lo que se conoce como tasas parafiscales, pues son un gravamen que surge de la realización de un acto jurídico, cual es la suscripción de un contrato con el Departamento, que se causan sobre un hecho concreto y que por disposición legal tienen una destinación específica, cuyas características difieren de las que permiten identificar al impuesto indirecto.

Es así como las tasas participan del concepto de parafiscalidad, definido en el artículo 2 de la Ley 225 de 1995, en los siguientes términos:

“Son contribuciones parafiscales los gravámenes establecidos con carácter obligatorio por la ley, que afectan un determinado y único grupo social o económico y se utilizan para el beneficio del propio sector. El manejo, administración y ejecución de estos recursos se hará exclusivamente en la forma dispuesta en la ley que los crea y se destinarán sólo al objeto previsto en ella, lo mismo que los rendimientos y excedentes financieros que resulten al cierre del ejercicio contable”.

La tasa si bien puede corresponder a la prestación directa de un servicio público, del cual es usuario el contribuyente que se beneficia efectivamente, también puede corresponder al beneficio potencial por la utilización de servicios de aprovechamiento común, como la educación, la salud, el deporte, la cultura, es decir, que el gravamen se revierte en beneficio social.

Entonces, las estampillas, dependiendo de si se imponen como medio de comprobación para acreditar el pago del servicio público recibido, tendrán el carácter de administrativas; o de parafiscales, si corresponden al cumplimiento de una prestación que se causa a favor de la entidad nacional o territorial como sujeto impositivo fiscal.

¹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 4 de octubre de 2014, Radicación 2010- 00990.

De la Estampilla Pro-Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia:

La Ley 1697 de 20 de diciembre de 2013 *“Por medio de la cual se crea la Estampilla Pro-Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia”*, en su artículo 2º dispone:

Artículo 2º. Naturaleza Jurídica. La estampilla “Pro-Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia” es una contribución parafiscal con destinación específica para el fortalecimiento de las universidades estatales y que será administrada directamente por el ente autónomo en cuyo favor se impone el tributo.

A su turno, la norma ibídem, estableció los elementos esenciales del tributo de la referida contribución, en sus artículos 5 a 8, en los siguientes términos:

«**Artículo 5. Hecho generador.** Está constituido por todo contrato de obra que suscriban las entidades del orden nacional, definidas por el artículo 2 de la Ley 80 de 1993, en cualquier lugar del territorio en donde se ejecute la obra, sus adiciones en dinero y en cualquiera que sea la modalidad de pago del precio del contrato. En tal caso, el hecho generador se extiende a los contratos conexos al de obra, esto es: diseño, operación, mantenimiento o interventoría y demás definidos en la Ley 80 de 1993, artículo 32 numeral 2.

Parágrafo. Quedan incluidos los contratos de obra suscritos por las empresas industriales y comerciales del Estado y de empresas de economía mixta cuya ejecución sea con recursos del Presupuesto General de la Nación.

Artículo 6. Sujeto pasivo. El tributo estará a cargo de la persona natural, jurídica, consorcio o unión temporal que funja como contratista en los negocios jurídicos a que se refiere el artículo anterior.

Artículo 7. Sujeto activo. Como acreedor de la obligación tributaria del sujeto pasivo, determinado en el artículo 6 de la presente ley, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) será el sujeto activo en la relación jurídico-tributaria creada por esta ley.

Artículo 8. Base gravable y tarifa. El sujeto pasivo definido en el artículo 6 de la presente ley pagará por las suscripciones de los contratos de obra pública y sus conexos en función de las siguientes bases y tarifas: por los contratos cuyo valor esté entre 1 y 2.000 smmlv pagarán el 0.5%. Los contratos entre 2.001 y 6.000 smmlv pagarán el 1% y los contratos mayores a 6.001 smmlv pagarán el 2%».

De cara a este punto, es de advertir que con la expedición de la Ley 1697 de 20 de diciembre de 2013, por la cual se creó la estampilla Pro-Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia, se determinó en su artículo 2º que era una contribución parafiscal con destinación específica, para el fortalecimiento de las universidades estatales y que sería administrada directamente por el ente autónomo en cuyo favor se imponía el tributo.

Asimismo, se estableció como hecho generador la celebración de contratos de obra que suscribían las entidades del orden nacional, en cualquier lugar del territorio en donde se ejecute la obra, sus adiciones en dinero y en cualquiera que sea la modalidad de pago del precio del contrato. Igualmente, se estableció que el hecho generador se extendía a los contratos conexos al de obra, esto es: diseño, operación, mantenimiento o interventoría y demás contemplados en la Ley 80 de 1993.

Posteriormente, el Ministerio de Educación Nacional expidió el **Decreto 1050 de 5 de junio de 2014**, de conformidad con lo previsto en el artículo 10 de la Ley 1697 de 2013, que determinaba la creación del Fondo Nacional de las Universidades Estatales de Colombia. En tal sentido, es importante destacar tanto la naturaleza jurídica de dicho fondo como sus principales objetivos, a saber:

«**Artículo 1. Naturaleza jurídica.** De conformidad con el artículo 10 de la Ley 1697 de 2013, el Fondo Nacional de las Universidades Estatales de Colombia, es una cuenta especial, sin personería jurídica, con destinación específica, administrado por el Ministerio de Educación Nacional y con independencia patrimonial, administrativa, contable y estadística.

Artículo 2. Objetivos del Fondo: El Fondo Nacional de las Universidades Estatales de Colombia tendrá como objeto recaudar y administrar los recursos provenientes de la Estampilla Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia, que se destinaran prioritariamente a los fines establecidos en el artículo 4 de la Ley 1697 de 2013».

En relación con el hecho generador de la estampilla Pro-Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales, la norma en comento dispuso:

«**Artículo 6. Del hecho generador.** De conformidad con el artículo 5º de la Ley 1697 de 2013, los contratos gravados por la contribución parafiscal

Estampilla Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia, son aquellos que cumplen con las siguientes dos (2) condiciones:

1. Ser de aquellos denominados de Obra y sus adiciones en dinero, o tratarse de sus contratos conexos.

El contrato de obra es aquel celebrado para la construcción, mantenimiento, instalación y, en general, para la realización de cualquier otro trabajo material sobre bienes inmuebles, cualquiera que sea la modalidad de ejecución y pago.

Contratos conexos serán aquellos que tengan como objeto el diseño, operación y mantenimiento que versen sobre bienes inmuebles, además de los contratos de interventoría.

2. Ser suscritos por las entidades del orden nacional, definidas en el artículo 2° de la Ley 80 de 1993, independientemente de su régimen contractual».

En torno a los responsables de la retención de la contribución parafiscal, el precitado Decreto 1050 de 5 de junio de 2014, previó en su artículo 7° lo siguiente:

«Artículo 7. De la Retención de la Contribución. Los jefes de las oficinas pagadoras, o quien haga sus veces, de las entidades del orden nacional que hacen parte del Presupuesto General de la Nación, que efectúen giros sobre contratos de obra pública y sus adiciones, así como sobre los contratos conexos al de obra, celebrados con situación de fondos, son responsables de retener las sumas correspondientes a la contribución parafiscal de la que trata la Ley 1697 de 2013, en el porcentaje correspondiente según lo establecido en el artículo 8° de la ley mencionada, a través del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF) Nación.

Los jefes de las oficinas pagadoras de las entidades del orden nacional que hacen parte del Presupuesto General de la Nación, que efectúen giros sobre contratos de obra pública y sus adiciones, así como sobre los contratos conexos al de obra, celebrados sin situación de fondos o con recursos propios, y los jefes de las oficinas pagadoras de las demás entidades del orden nacional que efectúen giros sobre contratos de obra pública y sus adiciones, así como sobre los contratos conexos al de obra, celebrados con recursos propios; son responsables de retener las sumas correspondientes a la contribución parafiscal de la que trata la Ley 1697 de 2013, en el porcentaje correspondiente según lo establecido en el artículo 8° de la ley mencionada».

De conformidad con la normativa prescrita, se advierte que el Ministerio de Educación tiene como función administrar los recursos **provenientes de la**

estampilla en comento, cuyos beneficiarios son las universidades estatales del país, los cuales son girados al Fondo Nacional de las Universidades Estatales de Colombia es recaudar y administrar Asimismo, se regularon aspectos como el hecho generador, la retención a practicarse, entre otros. Sin embargo, el **sujeto activo** de la contribución parafiscal, no fue objeto de modificación, pues su recaudo está en manos de la DIAN, tal como lo dispuso el artículo 7º de la Ley 1697 de 20 de diciembre de 2013.

3. Acervo probatorio

3.1. En virtud de una investigación realizada por la Contraloría General de la República a GENSA S.A. ESP, en relación con los contratos de obra y sus conexos, celebrados por dicha institución, durante el primer semestre del año 2014; se instó a dicha sociedad pagar con sus propios recursos lo concerniente a la Estampilla Pro-Universidad, creada a través de la Ley 1697 de 2013, dado que a la fecha no se había realizado dicho pago.

3.2. Por lo anterior, GENSA S.A. ESP realizó el pago de \$64.626.533 ante el Ministerio de Educación Nacional, en relación con los contratos de obra y sus conexos, como se detalla en la siguiente imagen:

Nit	Tercero	Valor	Pagado al MEN
900.505.459	Consortio Guamaí Coyara	407.088	14/09/2016
75.031.449	Roman Salazar Jose Dairo	18.201	14/09/2016
79.488.070	Belarcazar Benítez Juan	447.593	14/09/2016
79.488.070	Belarcazar Benítez Juan	143.991	14/09/2016
818.000.263	Empresa de Servicios Públicos de Bahía Solano	48.454	14/09/2016
818.000.263	Empresa de Servicios Públicos de Bahía Solano	17.760	14/09/2016
900.463.874	Industrias Mabos SAS	28.669	14/09/2016
800.024.970	Ingeniería Eléctrica S.A.	2.094.923	14/09/2016
	Subtotal	3.206.679	
830.019.589	Heca Ingeniería	1.359.588	17/08/2016
800.024.970	Ingeniería Eléctrica S.A.	14.476.550	17/08/2016
800.024.970	Ingeniería Eléctrica S.A.	2.094.923	17/08/2016
800.027.813	Ingeomega S.A.	1.633.675	17/08/2016
900.244.577	Industrias Com Ltda	726.485	17/08/2016
900.373.710	N&S Construcciones S.A.S	1.900.555	17/08/2016
79.385.462	Jose Luis Paez Perdomo	15.706.247	17/08/2016
811.036.639	Redycom S.A.	3.148.634	17/08/2016
17.309.709	Orlando Baquero Martínez	14.466.015	17/08/2016
10.263.190	Jairo Hernando Ducus Ardia	225.227	17/08/2016
17.324.054	Javier De Jesus Londrño	238.142	17/08/2016
10.266.563	Hector Javier Villegas Liano	279.939	17/08/2016
4.512.536	Diego Fernando Moya Paredes	846.503	17/08/2016
16.697.659	Jahir Gomez Mina	3.154.156	17/08/2016
15.901.013	Ruber Fernando naranjo noreña	1.299.105	17/08/2016
800.162.208	Furei	(158.090)	17/08/2016
	Subtotal	61.419.854	
	TOTAL	64.626.533	

3.3. En atención de lo anterior, la actora solicitó mediante petición de 15 de diciembre de 2017 al MINISTERIO DE EDUCACIÓN NACIONAL la devolución del pago de no lo debido por la suma de \$64.626.534, correspondiente a la obligación tributaria derivada de la cancelación de la Estampilla Pro Universidad, de los contratos de obra y sus conexos, celebrados por dicha institución, durante el primer semestre del año 2014 (ff. 22-27 Vto.).

3.4. A través de Oficio 2018-EE-004772 del 16 de enero de 2018, proferido por el Subdirector de Gestión Financiera del Ministerio de Educación Nacional de Colombia, se resolvió la solicitud elevada por la actora en el sentido de negar la devolución solicitada por GENSA S.A. ESP por valor de \$64.626.533 (ff. 28-30 Vto.).

3.5. Ley 1697 de 20 de diciembre de 2013, por medio de la cual se crea la Estampilla Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades de Colombia (ff. 12-14).

3.7. Decreto 1050 de 5 de junio de 2014, a través del cual se establece la organización y funcionamiento del Fondo Nacional de las Universidades Estatales de Colombia y se dictan otras disposiciones (ff. 15-17).

3.2. Anexo 1. Del Ministerio de Educación Nacional – Subdirección de Gestión Financiera, en el que se relacionan los contratos celebrados por GENSA S.A. con varias entidades respecto de los años 2014, 2015 y 2016 (ff. 31-32 Vto.).

4. Análisis de la Sala

El juzgado de primera instancia negó las súplicas de la demanda al considerar que los cargos expuestos por GENSA S.A. no procedían, toda vez que, la Ley 1697 de 2013 al establecer todos los elementos necesarios para la determinación del tributo, además de que fue debidamente promulgada, generó plenos efectos jurídicos y, por ende, en los casos en los cuales se hubiera realizado el hecho generador en el primer semestre de 2014 (como lo es en el caso *in examine*), debía practicarse la retención en los términos allí dispuestos.

Por su parte, GENSA S.A. en su escrito de apelación considera que el *A quo* no tuvo en cuenta lo previsto por la DIAN mediante Oficio 100202208-429 del 10 de abril de 2014, en el cual se consideró que si bien la Ley 1697 de 2013 había cumplido con el principio de legalidad, no se podía predicar la eficacia de la misma, pues era necesario que se regularan aspectos como el formulario y el pago de la contribución parafiscal.

Por lo tanto, corresponde a la Sala determinar, si la Ley 1697 de 2013, carecía de eficacia, al momento de la ocurrencia de los hechos (primer semestre del año 2014), y si por dicho presupuesto, resulta procedente la devolución del pago relativo a la Estampilla Pro-Universidad, realizado por GENSA S.A. por el valor de \$64.626.533, derivado de los pagos efectuados a los contratos de obra y/o conexos.

En tal sentido, es dable mencionar que el 10 de abril de 2014 la DIAN expidió el Oficio No. 100202208-429, mediante el cual interpretó: *“La Ley 1697 de 2013 se encuentra vigente, por haber cumplido, entre otros, los requisitos de sanción presidencial y promulgación y no encontrarse derogada ni declarada inexecutable, pero su eficacia jurídica se encuentra condicionada a la expedición del Decreto Reglamentario correspondiente por parte del Gobierno Nacional, toda vez que con los elementos integrados a la misma por el legislador no se puede ejecutar por sí misma, siendo necesaria su regulación mediante la labor reglamentaria”* (Negrillas de la Sala).

En ese contexto, es plausible mencionar que tanto la validez y la eficacia de la norma jurídica son principios propios de la teoría del derecho, “pero tales conceptos aterrizan en el mundo práctico cuando la invalidez o ineficacia de esas mismas normas jurídicas genera su inconstitucionalidad²”. Lo anterior, quiere decir, que una norma puede ser formal y materialmente válida, por haberse dictado y emitido por los órganos correspondientes para ello y por no desconocer *prima facie* los derechos fundamentales de los destinatarios, y puede ser al mismo tiempo ineficaz. Su ineficacia deviene de no producir, o no tener la aptitud de producir, efectos jurídicos ni consecuencias en el mundo real.

² Sanin, J.E. (2017) “Validez y eficacia de las normas tributarias”.

En tal sentido Hans Kelsen, en su libro *Teoría Pura del Derecho*, indica que la eficacia de una norma es, pues, "condición de su validez" toda vez que una norma cesa de ser válida cuando los individuos cuya conducta regula no la observan en una medida suficiente.

Respecto al principio de certeza del tributo, la jurisprudencia constitucional ha expuesto lo siguiente:

"El principio de certeza en materia tributaria, que surge como consecuencia lógica del de legalidad, tiene, según lo expuesto, la finalidad de garantizar que todos los elementos del vínculo impositivo entre los administrados y el Estado estén consagrados inequívocamente en la ley, bien porque las normas que crean el tributo los expresan con claridad, o porque en el evento en que una disposición remite a otra para su integración, es posible identificar dentro del texto remitido el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho gravable, la base gravable y la tarifa del gravamen"³.

En atención a lo anterior, se colige que al establecer una obligación tributaria la ley debe suministrar con certeza los elementos estructurales del tributo, con la finalidad de hacer efectivo, entre otros, la eficacia de un recaudo.

En ese orden de ideas, la alta corporación en sentencia C-704 de 2010, determinó que la norma que establezca el impuesto debe fijar los elementos esenciales de la obligación tributaria, a saber: (i) el sujeto activo, (ii) el sujeto pasivo, (iii) el hecho generador, (iv) la base gravable y (v) la tarifa. Sin perjuicio de que aspectos puntuales de regulación se dejen en cabeza de la reglamentación.

De conformidad con lo expuesto, la Sala se advierte que si bien la Ley 1697 de 2013, en su artículo 10, dispuso la creación del Fondo Nacional de las Universidades Estatales de Colombia, manejado por el Ministerio de Educación Nacional, para recaudar y administrar los recursos provenientes de la Estampilla Pro-Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia. Lo cierto es que, dicho fondo fue reglamentado solo hasta la expedición del Decreto 1050 de 5 de junio de 2014, como ya se pudo observar en el marco jurídico de la presente providencia.

³ Corte Constitucional, Sentencia C-569 del 2000.

No obstante lo anterior, la Sala considera que le asiste razón al *A quo*, en el sentido de que si bien el legislador al momento de la expedición de la Ley 1697 de 2013, decidió escindir el recaudo y la administración de **los recursos** provenientes de la estampilla Pro-Universidad, en el sentido de dar alcance al numeral 10 ibídem, lo cierto es que dejó a cargo de la DIAN la **acreencia de la obligación tributaria**, generado así que la eventual determinación del monto de la contribución, y el cobro coactivo de la misma, corresponda a dicha institución.

Por lo que no resulta apropiado afirmar que solamente a partir de la expedición del Decreto Reglamentario 1050 del 5 de junio de 2014, la estampilla era exigible y eficaz, pues lo cierto es que desde la creación de la Ley 1697 de 2013 se establecieron los elementos esenciales del tributo y la forma de cumplir la obligación sustancial vía retención al momento del pago realizado al contratista, por el porcentaje correspondiente al tributo.

Aunado a lo anterior, el hecho de que el Decreto 1050 de 5 de junio de 2014, en el párrafo del artículo 7, frente a la retención de la contribución los plazos para realizar las transferencias, indicó que: *“las retenciones que se hayan practicado antes de la entrada en vigencia del presente decreto deberán ser transferidas a la cuenta que se determine para tal efecto, los diez (10) primeros días del mes de julio de 2014”*. Ello ratifica que los pagos anteriores a su expedición (vía retención), son válidos, pues solo definió la cuenta final del depósito de los recursos, pero en nada más varió las condiciones jurídicas para el cumplimiento de la obligación tributaria.

Razón por la cual, la eficacia de la referida ley no se encontraba supeditada a la expedición un decreto reglamentario. En consecuencia, la Sala considera que están dadas las condiciones para que a partir de la entrada en vigencia de la Ley 1697 de 2013, se pueda efectuar la retención allí ordenada.

De otra parte, la Sala precisa que en el presente asunto la competencia para resolver sobre la solicitud de devolución debe entenderse que está en cabeza de la DIAN, ello conforme con lo previsto en el artículo 7º de la Ley 1697 de 2013, pues tal calidad la ostenta dicha institución.

Luego la solicitud del pago de lo no debido presentada por GENSA S.A. debió encausarse ante la DIAN, toda vez que en su calidad de administradora del tributo (no así de los recursos, pues la misma es otorgada al Fondo Nacional de las Universidades Estatales de Colombia), es quien tiene la potestad para determinar si las obligaciones tributarias se cumplieron de manera correcta o incorrecta y por contera establecer si hay lugar a una devolución de lo pagado por un no obligado.

No obstante, como el marco del problema jurídico está limitado en resolver sobre la legalidad de los actos expedidos por el Ministerio de Educación Nacional, independientemente del reproche que pueda existir sobre su competencia o no para emitir conceptos de devolución, lo cual no fue objeto de cargo o alegato por parte de la sociedad actora, motivo por el cual, no es posible para esta Sala exceder el límite de competencia en segunda instancia y por ende dado que el cargo planteado correspondió a un aplicación indebida de la Ley 1697 de 2013 como ya se advirtió en líneas atrás el mismo no tiene procedencia. Lo cual conllevará a confirmar la sentencia de primera instancia pero por los argumentos aquí expuestos.

De conformidad con lo expuesto, la Sala confirmará la sentencia de 5 de marzo de 2019 proferida por el Juzgado Cuarenta y Tres (43) Administrativo del Circuito de Bogotá, que negó las suplicas de la demanda.

En mérito de lo expuesto, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta - Subsección «B», administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la Ley,

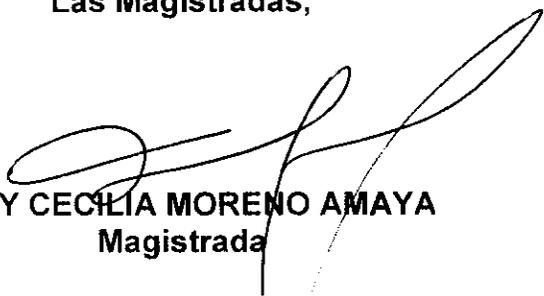
FALLA:

1. Se **CONFIRMA** la sentencia apelada, por los motivos expuestos en esta instancia.
2. Por no haberse causado no procede la condena en costas en esta instancia.
3. Cópiese, notifíquese, comuníquese y una vez ejecutoriada esta providencia remítase el expediente al Juzgado de origen. Cúmplase.

NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE

Discutida y aprobada en Sesión de la fecha.

Las Magistradas,



MERY CECILIA MORENO AMAYA
Magistrada



CARMEN AMPARO PONCE DELGADO
Magistrada

con celebración de voto.



NELLY YOLANDA VILLAMIZAR DE PEÑARANDA
Magistrada