SECRETARIA DE DESARROLLO ECONOMICO 17-12-2020 07:12:
Al Contestar Cite Este Nr.:2020IE8557 O 1 Fol:1 Anex:1
ORIGEN: Origen: Sd:648 - *OFICINA ASESORA JURIDICA/GONZALEZ BAI
DESTINO: *SUBSECRETARIA DD ECONOMICO Y CONTROL DISCIPLINAI
ASUNTO: CONCEPTOSOBREELTRIBUTODEESTAMPILLASENLOSCON
OBS:

MEMORANDO

OAJ-12000

PARA: **SUBSECRETARIO DE DESARROLLO ECONÓMICO Y CONTROL DISCIPLINARIO, DIRECTORES, SUBDIRECTORES Y JEFES DE OFICINA**

DE: **OSWALDO ANDRÉS GONZÁLEZ BARRERA**
Jefe Oficina Asesora Jurídica

ASUNTO: Concepto sobre el tributo de estampillas en los convenios.

Estimados directores y directoras y jefes de oficina.

Con el objeto de aclarar las distintas posturas generadas respecto del hecho generador de las estampillas vigentes en el Distrito Capital en relación con la suscripción de convenios interadministrativos por parte de las entidades del sector público distrital, se indican a continuación las conclusiones establecidas por la doctrina oficial vigente en la materia:

1. **Los conceptos sobre la interpretación de las normas tributarias distritales emitidos por la Secretaría de Hacienda Distrital son obligatorios para los funcionarios públicos y para los agentes de retención de tributos distritales.-**

La Secretaría Distrital de Hacienda es la entidad encargada de la función de absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias y de mantener la unidad doctrinal de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá-DIB, según lo dispone el artículo 31 del Decreto 601 de 2014:

> ***"f. Absolver las consultas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias distritales, garantizando la unidad doctrinal y el principio de seguridad jurídica."***

Por otro lado, las demás oficinas jurídicas de las demás entidades distritales no tienen dentro de sus competencias para la emisión de conceptos la interpretación y doctrina de las normas tributarias distritales. Entonces, la competencia de la SHD es exclusiva y única.

Los conceptos jurídicos que emita la Secretaría de Hacienda Distrital son obligatorios para todos los funcionarios públicos distritales y tienen vigencia desde la fecha de publicación, sin que puedan tener efectos retroactivos. En la doctrina jurídica de la Secretaría de Hacienda, después de estudiar la doctrina tributaria nacional, la jurisprudencia de las altas cortes y después de realizar su propio análisis respecto de la obligatoriedad de su doctrina jurídica, consideró que la misma es obligatoria para todos los funcionarios distritales que intervengan en la gestión, liquidación, retención y declaración de impuestos y tributos distritales. También concluyó que los particulares pueden sustentar sus actuaciones y solicitudes con base en la doctrina jurídica vigente.

Para efectos ilustrativos, transcribimos a continuación el Concepto 1230 del 15 de febrero de 2016, donde se reitera la obligatoriedad de la doctrina tributaria con base en la vigencia de normas procedimentales nacionales que son aplicables directamente en el orden territorial:

> *"**CONCEPTO No. 1230***
>
> ***FECHA**: 15 de febrero de 2016*
>
> ***SUBTEMA:** No retroactividad y vigencia de la doctrina tributaria*
>
> ***CONSULTA:***
>
> *1. ¿A partir de qué momento empiezan a regir los cambios y/o modificaciones de la doctrina tributaria fijada previamente, mediante conceptos expedidos por la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá (DIB)?*
>
> *2. ¿Los cambios y modificaciones de la doctrina tributaria son retroactivos?*
>
> ***RESPUESTA:***

Previo a abordar el análisis de fondo resulta necesario señalar que los conceptos emitidos por este Despacho, a solicitud de parte o de oficio, no responden a la solución de casos particulares y concretos, pues estos son discutidos en los procesos de determinación y discusión que se adelantan a los contribuyentes en donde se determina de manera particular la situación fiscal real del sujeto pasivo, por consiguiente, bajo estos parámetros absolveremos las inquietudes planteadas.

Abordando los interrogante formulados, consistente en la vigencia de los conceptos y sus modificaciones y/o aclaraciones así como su carácter retroactivo o no, como nota introductoria de los mismos se impone señalar que la finalidad de la doctrina fiscal es mantener la unanimidad en la interpretación y aplicación de las normas tributarias al tenor del literal e del artículo 31 del Decreto Distrital 601 de 2014, conforme al cual corresponde a la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos " (…) el ejercicio de las siguientes funciones: (…) e. Fijar criterios para determinar y garantizar la unidad doctrinal y el principio de seguridad jurídica en la interpretación y aplicación de las normas tributarias distritales. (…)".

Por doctrina tributaria entiende la Honorable Corte Constitucional:

> *"(…) los conceptos o dictámenes de los organismos de consulta, o de los funcionarios encargados de esta misión, en orden a señalar la interpretación de preceptos jurídicos para facilitar la expedición de decisiones y la ejecución de las tareas u operaciones administrativas, o simplemente para orientar a los administrados en la realización de las actuaciones que deban adelantar ante la administración, bien en ejercicio del derecho de petición, cuando deban intervenir obligadamente en una actuación a instancia de ésta, o en cumplimiento de un deber legal, como es el caso de las declaraciones tributarias.*
>
> *Los conceptos, como se vio antes, no constituyen, en principio, una decisión administrativa, es decir, una declaración que afecte la esfera jurídica de los administrados, en el sentido de que se les imponga mediante ellos deberes u obligaciones o se les otorguen derechos.*
>
> *Cuando el concepto se produce a instancia de un interesado, éste queda en libertad de acogerlo o no y, en principio, su emisión no compromete la responsabilidad de las 447 entidades públicas, que los expiden, ni las obliga a su cumplimiento o ejecución.*

Por consiguiente, de la circunstancia de que el administrado no se someta a sus formulaciones no puede ser objeto de consecuencias negativas en su contra, diferentes a las que podrían originarse del contenido de las normas jurídicas sobre cuyo entendimiento o alcance se pronuncia el concepto. No obstante, cuando el concepto tiene un carácter autorregulador de la actividad administrativa y se impone su exigencia a terceros, bien puede considerarse como un acto decisorio de la Administración, con las consecuencias jurídicas que ello apareja. En tal virtud, deja de ser un concepto y se convierte en un acto administrativo, de una naturaleza igual o similar a las llamadas circulares o instrucciones de servicio.

En las condiciones anotadas, entiende la Corte que los conceptos que emite la Subdirección Jurídica de la Administración de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales constituyen la expresión de manifestaciones, juicios, opiniones o dictámenes sobre la interpretación de las normas jurídicas tributarias, en materia aduanera, de comercio exterior o de control de cambios, bien hayan sido producidos a instancia de los administrados, en ejercicio del derecho de petición (art. 25 CCA), o para satisfacer las necesidades o requerimientos de las autoridades tributarias correspondientes. No se les puede considerar, en consecuencia, en principio, como actos administrativos, porque carecen de un poder decisorio, no obstante que, como lo ha sostenido la jurisprudencia constante del Consejo de Estado, pueden tener tal carácter cuando poseen un alcance normativo que se revela por la obligatoriedad de su aplicación por la Administración y por la posibilidad o exigencia de sujeción a ellos de los administrados, con lo cual adquieren la categoría propia de los actos reglamentarios, aunque en un rango inferior a los que expide el Presidente de la República en ejercicio de las facultades del art. 189-11 de la Constitución..." (Sentencia C-487 de 1996. Magistrado ponente Dr. Antonio Barrera Carbonell).

Ahora bien, fijada una doctrina tributaria la misma es vinculante para los funcionarios y colaboradores (v.gr. agentes retenedores) de la Administración Tributaria Distrital y por supuesto, para los contribuyentes que actúen con fundamento en ella, a la luz de las previsiones del artículo 164 del Decreto Distrital 807 de 1993, según las cuales "… Los contribuyentes que actúen con base en conceptos escritos de la SJT de la DDI, podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en los mismos. Durante el tiempo que tales conceptos se encuentren vigentes, las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán ser objetadas por las

autoridades tributarias. Cuando la DDI cambie la posición asumida en un concepto previamente emitido por ella deberá publicarlo*".[1] 155*

Cabe anotar que al igual que las leyes, que surte sus efectos desde el día que en ella misma se designa, y en todo caso después de su promulgación - inserción en el Diario Oficial- (arts. 11 y 12 CC), no teniendo efectos retroactivos, particularmente si tiene naturaleza tributaria (art. 363 CN)[2]156, los conceptos jurídicos corren la misma suerte de tal manera que su vigencia comienza desde su expedición hasta la fecha en que es modificada y/o cambiada la posición fijada en él, evento éste último que exige la publicación en el Diario Oficial, si la doctrina es emitida por la DIAN y en el Registro Distrital, si es expedida por la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá de la Secretaría Distrital de Hacienda.

Este Despacho aclara que el entendimiento aquí propuesto se inscribe en la línea interpretativa que ya había sido trazada por el H. Consejo de Estado en sentencia calendada el 18 de julio de 2013, expedida dentro de la Radicación No. 18997, C.P. Dra. María Teresa Briceño de Valencia, al considerar:

> *… En relación con los efectos de los conceptos emitidos por la DIAN, la Sala ha precisado lo siguiente:[3]157*
>
> *Con respecto al carácter vinculante y los efectos de los conceptos emitidos por la DIAN, esta Sección ha reiterado que "los conceptos que en ejercicio de las funciones expide la División de Doctrina Tributaria de la Dirección de impuestos Nacionales, constituyen interpretación oficial para los funcionados de la entidad" y, "aunque no son obligatorios para los contribuyentes, si son un criterio auxiliar de interpretación." También ha considerado que aquellos conceptos jurídicos que son*

[1] 155 La norma fuente primigenia del artículo 164 del Decreto 807 de 1993 es el artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

[2] 156 Según el principio contenido en el artículo 363 superior, la ley fiscal sustancial debe ser preexistente a la verificación de los hechos objeto de imposición y solamente puede aplicarse hacia el futuro y no en forma retroactiva.

[3] 157 7ª Sentencia del 6 de octubre de 2011, Exp. 17885 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

capaces de modificar o crear una situación jurídica en cabeza del contribuyente, son considerados actos administrativos, susceptibles de control judicial. Por ende, al tener tal carácter, se les aplica la regla general de irretroactividad de los actos administrativos; es decir, sólo producen efectos jurídicos hacia el futuro, una vez se han hecho públicos. (Subraya la Sala)

El mismo criterio fue adoptado por la DIAN en la Circular de Seguridad Jurídica 0175 del 29 de octubre de 2001 en la que señaló:

***3. Obligatoriedad y vigencia de los conceptos** 3.1. Principio de irretroactividad: […] En consecuencia, los conceptos que expida la DIAN tendrán vigencia hacia el futuro, es decir no tendrán el carácter de retroactivos. Teniendo en cuenta lo anterior es importante que en cada actuación de la entidad (por ejemplo en procesos de fiscalización), se acoja este principio y antes de adelantar la respectiva actuación se estudie en su contexto particular aplicando el sentido común, el cual llevará a analizar en particular si el administrado tuvo razón suficiente para actuar de una determinada manera (por un concepto previo, una sentencia judicial, una acción no controvertida por la entidad, entre otras) y no que el único soporte sea una norma o concepto aplicado retroactivamente.*

En este sentido, y como regla general, cada actuación de la DIAN y de los particulares deberá analizarse a la luz de la Constitución, de la ley, de los reglamentos y de los conceptos vigentes y publicados, bajo el entendido de que una vez se produzca algún cambio doctrinal o de interpretación de la norma por parte de la oficina competente, dicho cambio afectará las situaciones de los administrados, hacia el futuro, debiendo respetarse las actuaciones ocurridas bajo el amparo de la doctrina anterior."(Subraya la Sala) De acuerdo con lo expuesto, no procede la alegada aplicación retroactiva de los oficios enunciados, motivo por el cual no prospera el cargo (…)". (Subrayado nuestro)

Ahora bien, dado que la vigencia de la doctrina tributaria previamente emitida inicia desde el día de su expedición y termina en la fecha en que es modificada, aclarada y/o cambiada la posición fijada en ella, la misma no es retroactiva y en consecuencia no se aplica a hechos que ocurrieron antes de su modificación y/o aclaración, reconociéndole así un lugar preponderante al principio de seguridad jurídica la cual es entendida como la "(…) suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad. (…) La seguridad jurídica, es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en

el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad"[4]158, representa la garantía de la aplicación objetiva de la doctrina, de tal modo que los contribuyentes sepan en cada momento cuáles son sus derechos y sus obligaciones sin que el capricho o la mala voluntad de los operadores jurídicos puedan causarles perjuicio.

La Corte Constitucional ha sido constante en señalar que el principio de la confianza legítima es una proyección del principio de buena fe, en la medida en que el administrado, a pesar de encontrarse ante una mera expectativa, confía en que una determinada regulación se mantendrá.

En efecto, el máximo Tribunal Constitucional en relación con tal principio, ha manifestado:

> *"Así pues, en esencia la confianza legítima consiste en que el ciudadano debe poder evolucionar en un medio jurídico estable y previsible, en el cual pueda confiar. Para Muller, este vocablo significa, en términos muy generales, que ciertas expectativas, que son suscitadas por un sujeto de derecho en razón de un determinado comportamiento en relación con otro, o ante la comunidad jurídica en su conjunto, y que producen determinados efectos jurídicos; y si se trata de autoridades públicas, consiste en la obligación para las mismas de preservar un comportamiento consecuente, no contradictorio frente a los particulares, surgido en un acto o acciones anteriores, incluso ilegales, salvo interés público imperioso contrario.*
>
> ***Se trata, por tanto, que el particular debe ser protegido frente a cambios bruscos e inesperados efectuados por las autoridades públicas**. En tal sentido, no se trata de amparar situaciones en las cuales el administrado sea titular de un derecho adquirido, ya que su posición jurídica, es susceptible de ser modificada por la Administración, es decir, se trata de una mera expectativa en que una determinada situación de hecho o regulación jurídica no serán modificadas intempestivamente. De allí que el Estado se encuentre, en estos casos, ante la obligación de proporcionarle al afectado un plazo razonable, así como los medios, para adaptarse a la nueva situación.*
>
> *De igual manera, la doctrina foránea considera que en virtud del principio de la confianza legítima, la administración pública no le exigirá al ciudadano más de lo estrictamente necesario para la realización de los fines públicos que en cada caso*

[4] 158 Spisso, Rodofol R. Derecho Constitucional Tributario. Buenos aires: Abeledo perrot, 4ª ed., 2009, pp.212. 450

persiga. No obstante, la jurisprudencia extranjera también ha considerado que el mencionado principio no es absoluto, que es necesario ponderar su vigencia con otros principios fundamentales del ordenamiento jurídico, en especial con la salvaguarda del interés general en materia económica. (...).

En suma, el principio de confianza legítima es un corolario de aquel de la buena fe y consiste en que el Estado no puede súbitamente alterar unas reglas de juego que regulaban sus relaciones con los particulares, sin que se les otorgue a estos últimos un período de transición para que ajusten su comportamiento a una nueva situación jurídica. No se trata, por tanto, lesionar o vulnerar derechos adquiridos, sino tan sólo de amparar unas expectativas válidas que los particulares se habían hecho con base en acciones u omisiones estatales prolongadas en el tiempo, bien que se trate de comportamientos activos o pasivos de la administración pública, regulaciones legales o interpretaciones de las normas jurídicas (…)[5]159".

CONCLUSIÓN

Del anterior contexto normativo, doctrinal y jurisprudencial considera este Despacho que la doctrina tributaria vertida en los conceptos que expida la Secretaría Distrital de Hacienda, por conducto de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá (DIB), en virtud del principio de seguridad jurídica, tendrán vigencia hacia el futuro, huelga decir, no tendrá el carácter de retroactiva, principio éste que deberá ser tenido en cuenta tanto por los servidores públicos adscritos a la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá - Secretaría Distrital de Hacienda como por los colaboradores de la Administración Tributaria Distrital.

No obstante lo anterior, resulta de la mayor importancia señalar que la vigencia de la doctrina tributaria que expida la Secretaría Distrital de Hacienda, por conducto de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá (DIB), no será aplicable si en las declaraciones tributarias ha operado la firmeza de la declaración, o ha tenido lugar la situación jurídica consolidada."

De conformidad con lo anterior, es claro que la doctrina proferida por la Secretaría de Hacienda Distrital es **OBLIGATORIA** para los funcionarios y colaboradores de la

[5] 159 Sentencia C-131 de 2003, M.P. Dr. Manuel José Cepeda Espinosa.

Administración Tributaria Distrital, incluyendo, como expresamente se expuso, a los agentes retenedores. También puede ser sustento de las actuaciones se los particulares quienes se encuentran amparados en la confianza legítima que genera la emisión de los conceptos jurídicos oficiales sobre la interpretación de las normas tributarias distritales, según lo establece el artículo 164 del Decreto Distrital 807 de 2003 y el artículo 223 de la Ley 223 de 1995.

2. Los convenios suscritos por la Secretaría de Desarrollo Económico no se encuentran sujetos al cobro ni a retención en la fuente por concepto de estampillas distritales.

La Dirección Jurídica de la Secretaría Distrital de Hacienda emitió un Concepto Unificador sobre Estampillas Distritales, el pasado 09 de enero de 2020, mediante radicado No. 2020EE1154, el cual fue publicado en la página web de la Secretaría de Hacienda Distrital, y se encuentra actualmente vigente.

Dentro del citado Concepto Unificador sobre Estampillas Distritales, se estudiaron a profundidad aspectos relacionados con la interpretación normativa, jurisprudencial y doctrinal que se ha emitido en relación a los elementos de las estampillas distritales: 1) Estampilla Universidad Distrital Francisco José de Caldas 50 Años; 2) Estampilla Pro- Cultura; 3) Estampilla para el Bienestar del Adulto Mayor y 4) Estampilla Cincuenta Años de Labor de la Universidad Pedagógica Nacional.

Dentro de los aspectos cubiertos por el Concepto Unificador sobre Estampillas Distritales, la Secretaría de Hacienda Distrital consideró en relación con la causación de estos tributos en materia de la suscripción de convenios por parte de las entidades distritales lo siguiente:

> *"(…)*
>
> ***b. Los convenios de la administración no causan la obligación del pago de las estampillas***
>
> *Las normas tributarias sobre las estampillas distritales se refieren expresamente a los contratos como hechos generadores, dado que los convenios son acuerdos de voluntades diferentes, caracterizados por carecer de ánimo de lucro y por la inexistencia de intereses contrapuestos, no puede hacerse extensible la consecuencia tributaria de celebrar un contrato a la suscripción de convenios, en virtud del principio de legalidad y certeza que opera en materia tributaria.*

Tal como lo ha abordado el Consejo de Estado[6], aplicar la analogía sobre el nacimiento de la obligación tributaria, con el fin de vincular elementos que no están expresamente contemplados por la norma como hecho generador del tributo conlleva a la creación de un tributo sin autorización legal. Esa Corporación trae a colación lo siguiente:

> *"Es evidente que la analogía no es admisible en el derecho tributario material, es decir, en el que tiene por objeto definir el nacimiento de la obligación tributaria, pues ello equivaldría a admitir la posibilidad de establecer tributos sin que mediara la creación legal.*
>
> *Es admisible la analogía en el derecho tributario formal, o sea en el que tiene por objeto determinar las bases de la liquidación para definir la cuantía del tributo".[7]*

Al respecto, debe ponerse de presente que tanto los convenios como los contratos administrativos hacen parte de la actividad negocial de la Administración. Aunque distintas, estas dos categorías coinciden en que son acuerdos de voluntades sobre situaciones subjetivas que "generan el cumplimiento de obligaciones en cabeza de cada una de las partes"[8].

En ese sentido, tanto convenios como contratos comparten un mismo régimen obligacional, especialmente aquellos que versan sobre prestaciones económicas. En ese sentido el Consejo de Estado realizó las siguientes observaciones sobre los convenios interadministrativos, las cuales también pueden ser extensibles a los convenios con particulares:

> *"(…) Así, el principal efecto de los "convenios interadministrativos", al igual que el de los demás contratos, es el de crear obligaciones que sólo se pueden invalidar o modificar por decisión mutua de los contrayentes o por efecto de las disposiciones legales, tal y como claramente lo dispone el artículo 1602 del Código Civil[9]; se advierte entonces que si en un convenio o contrato interadministrativo debidamente perfeccionado, en el cual han surgido las obligaciones correspondientes, una de las partes no cumple con los compromisos que contrajo, tal parte está obligada a responder por ello, salvo que la causa de su falta de cumplimiento encuentre justificación válida (…)"[10].*

---

6 *Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 3 de octubre de 2007. Rad. 25000-23-27-000-2000-00718-02 (14783). MP. Juan Ángel Palacio hincapié.*

7 *Bravo Arteaga, Juan Rafael. Derecho Tributario. Interpretación y aplicación de las leyes tributarias. Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Santafé de Bogotá, 1991, p. 196.*

8 *Consejo de Estado. Sección Tercera. Sentencia del 7 de octubre de 2009, radicado 25000-23-24-000-2000-00754-01(35476). C.P.: Enrique Gil Botero.*

9 *"Artículo 1602.- Todo contrato legalmente celebrado es una ley para los contratantes, y no puede ser invalidado sino por su consentimiento mutuo o por causas legales"*

10 *Consejo de Estado, Sección Tercera, sentencia del veintitrés de junio de 2010. Radicado No. 66001-23-31-000-1998-00261-01(17860). C.P.: Mauricio Fajardo Gómez Bogotá.*

Ahora, debe advertirse que entre los contratos y los convenios existe una diferencia fundamental reconocida por la jurisprudencia y la doctrina que permite afirmar que se trata de dos especies distintas dentro de los acuerdos de voluntades que celebra la Administración.

Mientras que en los contratos existe una contraposición de los intereses de las partes (ya que, entretanto el Estado busca cumplir con los fines públicos y el interés general, por su parte el contratista busca un beneficio económico a partir de la ejecución del contrato) y un claro ánimo de lucro por parte del contratista; en los convenios el interés es uno solo (generalmente se trata del interés general cuando son convenios estatales) y por tanto las partes no tienen la finalidad de enriquecerse con el cumplimiento del objeto contractual.

Así, el Consejo de Estado ha señalado que la distinción entre los mencionados acuerdos de voluntades se basa en que en los convenios "los intereses en juego no son contrapuestos sino coincidentes entre sí y con el interés general"[11] y específicamente en materia de convenios interadministrativos ha señalado que:

> *"(…) Los convenios constituyen formas concretas de colaboración interadministrativa en el cumplimiento de fines y cometidos estatales; esta colaboración puede revestir dos maneras distintas: la asunción conjunta de funciones administrativas a través de la creación de un nuevo ente u organismo administrativo generalmente dotado de personalidad jurídica o en otros casos puede realizarse mediante la celebración de contratos, evento en el cual la actividad aunque concurrente sigue permaneciendo en la esfera competencial de cada una de las administraciones comprometidas (…)."[12].*

En igual sentido, la doctrina también diferencia entre los contratos y los convenios que celebra la administración. Así, por ejemplo, el Tratadista Chávez Marín anota lo siguiente:

> *"(…) se puede afirmar que el contrato es aquel acuerdo de voluntades productor de efectos jurídicos en el cual los sujetos intervienen abrigando intereses disimiles y contrapuestos, mientras que el convenio es un negocio jurídico que participando también del carácter formal de la condición contractual, es decir, siendo un acuerdo de voluntades generador de efectos jurídicos, vincula a las personas con el ánimo de obtener la realización de fines comunes a ambas partes.*
>
> *Por ende, la figura contractual se puede ver desde un punto de vista estrictamente formal y desde uno que puede denominarse causal, finalista o sustancial. Atendiendo al primer criterio. El contrato es el género, mientras que el convenio es*

[11] *Consejo de Estado. Sección Tercera. Sentencia del 7 de octubre de 2009, radicado 25000-23-24-000-2000-00754-01(35476). C.P.: Enrique Gil Botero.*
[12] *Ibid.*

la especie, pues todo convenio implica acuerdo de voluntades. Así también se puede decir que todo convenio envuelve un contrato.

Pero al aplicar el segundo criterio o punto de vista sustancial, puede afirmarse que no todo contrato constituye un convenio, en cuanto este es confluencia de intereses y aquel contradicción de causas o de fines (…)"[13].

Por su parte, el Tratadista Santos Rodríguez señala:

"(…) Por el contrario, la definición más tradicional del concepto de contrato, que corresponde con la definición liberal decimonónica del concepto, implica que contrato es cualquier acuerdo de voluntades que modifica el ordenamiento jurídico en el sentido de crear, modificar o extinguir obligaciones. No obstante, a partir de la teoría de la causa, aceptada dentro de nuestro derecho positivo, esta definición general y tradicional de contrato puede ser susceptible de ser reducida. En efecto, en aplicación de un criterio material que envuelve la causa tenida en cuenta para contratar, es posible llegar a precisar con mayor detalle el contenido del concepto de contrato.

Según el anterior orden de ideas, es posible afirmar que el contrato es en efecto un acuerdo de voluntades que modifica las situaciones jurídicas subjetivas de las partes intervinientes, pero no se trata de cualquier clase de voluntades, sino únicamente de aquellas manifestadas por sujetos de derecho que tienen pretensiones o interés disímiles que se pueden ver como opuestos. En otras palabras, el contrato es un acuerdo de voluntades, en el cual cada uno de los participantes tiene finalidades opuestas (…)."[14]

En esa medida, el acuerdo de voluntades que puede dar origen al convenio de la administración debe encontrarse desprovisto de todo interés particular o de ánimo de lucro. La diferencia entre convenio y contrato es, entonces, causal, sustancial o finalista.

Ahora bien, es necesario acotar que la administración puede suscribir convenios tanto con personas públicas como con personas privadas. A los primeros se les ha denominado convenios interadministrativos y a ellos hace referencia el artículo 95 de la Ley 489 de 1998.

"ARTÍCULO 95. ASOCIACIÓN ENTRE ENTIDADES PUBLICAS. Las entidades públicas podrán asociarse con el fin de cooperar en el cumplimiento de funciones administrativas o de prestar conjuntamente servicios que se hallen a su cargo,

---

[13] *Chávez Marín, Augusto Ramón. Los convenios de la administración entre la gestión pública y la actividad contractual. Bogotá: Editorial Temis, 2015. 51.*

[14] *Santos Rodriguez, Jorge Enrique. Consideraciones sobre los contratos y convenios interadministrativos. Revista Digital de Derecho Administrativo. No.f 1, 2009. p. 3 - 4. Consultado en: https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/Deradm/article/view/2592/2231.*

*mediante la celebración de **convenios interadministrativos** o la conformación de personas jurídicas sin ánimo de lucro.*

Las personas jurídicas sin ánimo de lucro que se conformen por la asociación exclusiva de entidades públicas se sujetan a las disposiciones previstas en el Código Civil y en las normas para las entidades de este género. Sus Juntas o Consejos Directivos estarán integrados en la forma que prevean los correspondientes estatutos internos, los cuales proveerán igualmente sobre la designación de su representante legal". (Negrilla fuera de texto)

Los convenios con particulares están previstos en el artículo 96 de la misma Ley:

*"ARTÍCULO 96. CONSTITUCIÓN DE ASOCIACIONES Y FUNDACIONES PARA EL CUMPLIMIENTO DE LAS ACTIVIDADES PROPIAS DE LAS ENTIDADES PUBLICAS CON PARTICIPACION DE PARTICULARES. Las entidades estatales, cualquiera sea su naturaleza y orden administrativo podrán, con la observancia de los principios señalados en el artículo 209 de la Constitución, asociarse con personas jurídicas particulares, mediante la **celebración de convenios de asociación** o la creación de personas jurídicas, para el desarrollo conjunto de actividades en relación con los cometidos y funciones que les asigna a aquéllas la ley.*

Los convenios de asociación a que se refiere el presente artículo se celebrarán de conformidad con lo dispuesto en el artículo 355 de la Constitución Política, en ellos se determinará con precisión su objeto, término, obligaciones de las partes, aportes, coordinación y todos aquellos aspectos que se consideren pertinentes. (…)" (Negrilla fuera de texto)

Ahora bien, en virtud del artículo 355 de la Constitución Política de Colombia, las entidades estatales pueden suscribir contratos con personas jurídicas sin ánimo de lucro. Estos acuerdos de voluntades se encuentran regulados por el artículo 2, literal b, del Decreto Nacional 92 de 2017, en el que se establece expresamente como requisito para su celebración "b) Que el contrato no comporte una relación conmutativa en el cual haya una contraprestación directa a favor de la Entidad Estatal, ni instrucciones precisas dadas por esta al contratista para cumplir con el objeto del contrato (…)"

Al observar las anteriores normas, no solamente es posible percatarse de la posibilidad de celebrar distintos tipos de convenios, lo cual resulta de Perogrullo, sino también es posible observar que el mismo legislador entiende que contrato y convenio son figuras distintas, al establecer normas especiales para los convenios (particularmente evidente en el caso de los convenios suscritos en virtud del artículo 355 Superior), así como al señalarles un nomen iure propio: convenio interadministrativos en el caso del artículo 95 y convenios de asociación en el caso del artículo 96; o como en el caso del artículo 20 de la Ley 1150 de 2007, al establecer una clara dualidad: "contratos o convenios".

Con fundamento en lo expuesto, es posible afirmar que los contratos y convenios no pueden considerarse como categorías iguales dentro de los acuerdos de voluntades que celebra la administración. Si bien comparten el mismo régimen obligacional, se trata de especies distintas. Como lo señala uno de los autores citados, todo convenio envuelve un contrato, pero no todo contrato constituye un convenio. Los elementos que permiten diferenciar entre estos dos acuerdos de voluntades son: ***i)*** *los intereses que persiguen las partes contratantes y* ***ii)*** *el ánimo de lucro. Esta distinción también es acogida por el legislador y se ve reflejada en la normativa que regula la materia.*

Mientras que en los contratos administrativos el contratista persigue un interés particular y el contratante - Estado persigue la materialización del interés general, en los convenios ambas partes persiguen el mismo fin, el cual generalmente corresponde con el interés público. Razón por la cual, lo que lleva al contratista a suscribir un contrato con el Estado es el ánimo de lucro; pero lo que motiva a las entidades a celebrar entre ellas o con particulares convenios es la búsqueda del bienestar y del interés general, así como los demás fines públicos, siendo guiados en esas relaciones negociales por un ánimo de cooperación.

Adicionalmente, debe señalarse que en los contratos generalmente es posible identificar el contratante y el contratista[15]*, especialmente en aquellos que versan sobre la prestación de un servicio. Pero en materia de convenios, en estricto sentido ninguna de las partes asume la posición de contratante o contratista, por cuanto se supone que se encuentran en un plano de igualdad y comparten un mismo interés.*

Por último, se precisa que el nombrar a un acuerdo de voluntades como contrato o convenio no es suficiente para la aplicación de la norma tributaria. El operador o autoridad tributaria debe observar si existe la retribución, que se deriva de "qué quieren los sujetos contractuales al celebrar el compromiso, qué cosa les interesa del otro interviniente y así mismo de objeto pactado o la causa finalis conforme al artículo 1524 de Código Civil colombiano, 'el motivo o que induce al acto o contrato"[16]*.*

En ese sentido el Consejo de Estado ha señalado: "(…) le asiste razón al apoderado de la parte demandante cuando afirma que el nomen iuris del contrato no determina la real intención de las partes. Un juicioso ejercicio interpretativo supone auscultar en el negocio jurídico para establecer cuál era la común intención de los contratantes y, de ese modo, fijar su contenido y alcance (…)."[17]

---

15 *Ibid. p. 11.*

16 *Augusto Ramón Chávez Marín. Op. cit. p. 51*

17 *Consejo de Estado. Sección Tercera. Sentencia del 21 de junio de 2018. Rad. 13001-23-31-000-2003-01681-01(40353). C.P. María Adriana Marín.*

	NOCIÓN	***CLASES***
CONVENIO	*Acuerdo de voluntades en el que las partes comparten un mismo interés y no existe ánimo de lucro.*	• *Convenios con particulares* • *Convenios interadministrativos* • *Convenios con personas de derecho internacional público* • *Convenios con personas sin ánimo de lucro*
CONTRATO	*Acuerdo de voluntades en el que existe una contraprestación directa a favor de la entidad o de un tercero a cambio de un precio pactado.*	• *Contratos con particulares* • *Contratos interadministrativos*

(…)"[18]

En atención a lo anterior, se concluye en este punto que la doctrina tributaria vigente de la Secretaría de Hacienda Distrital es clara al afirmar que los convenios suscritos por las entidades distritales no se encuentran gravados con los tributos de estampillas existentes, y que por ningún motivo, menos en uso del método de interpretación analógica, proscrito en materias tributarias, puede una entidad pública cobrar, liquidar o retener estampillas distritales respecto de la suscripción de convenios, cualquiera sea su naturaleza, como los convenios interadministrativos, los convenios de cooperación, convenios de asociación o convenios de cooperación internacional.

3. Procedimiento reglado para la devolución de las retenciones efectuadas en violación de la doctrina jurídica obligatoria para los funcionarios distritales. -

En atención al procedimiento para obtener la devolución del pago en exceso o el pago de lo no debido por el efecto de la práctica de retención en la fuente respecto de convenios interadministrativos, convenios de cooperación, convenios de asociación o cualquier otro tipo legal de convenios, sin perjuicio de la responsabilidad de tipo disciplinario por el incumplimiento de la normativa distrital

[18] Concepto Unificador sobre Estampillas Distritales. Secretaría de Hacienda Distrital. 02 de Enero de 2020, recuperado el 17 de diciembre de 2020 en: https://www.shd.gov.co/shd/node/37480

vigente, se transcribe a continuación el extracto relativo a las normas y el procedimiento reglado para la obtención de la devolución por descuentos y retenciones de estampillas mal practicadas, según sea por pago en exceso o pago de lo no debido:

"***6. Devoluciones de dineros con ocasión de retención indebida***

Sobre la devolución de dineros cobrados en exceso o cobrados sobre acuerdos de voluntades que no constituyen hecho gravable, el artículo 9 del Decreto Distrital 584 de 2014 establece:

> ***"Artículo 9°.- Devolución por concepto de estampillas. Cuando se efectúen retenciones de las estampillas distritales*** *por un valor superior al que ha debido realizarse* ***o se efectúe el descuento en contratos que no sean objeto de este tributo****, el agente retenedor reintegrará los valores retenidos en exceso o por concepto de lo no debido, previa solicitud escrita del contratista sujeto a retención, quien acompañará su petición con las pruebas necesarias cuando a ello hubiere lugar.*
>
> *En el mismo período en que el* ***agente retenedor*** *efectúe el respectivo reintegro, descontará este valor de las retenciones* ***por concepto de la estampilla distrital de la misma naturaleza****, que estén pendientes por declarar y consignar. Cuando el monto de las retenciones sea insuficiente, podrá efectuar el descuento del saldo en los períodos siguientes, teniendo siempre presente que corresponda al mismo concepto". (Negrilla fuera de texto).*

Ahora bien, las entidades del sector central de la administración distrital que hayan retenido dineros por concepto de estampillas sobre acuerdos de voluntades que no constituyen el hecho gravable, (dentro de los que se encuentran los convenios a los que nos hemos referido), o que hayan retenido de por un valor mayor al que debía retenerse, tienen la facultad de ordenar su devolución a la Dirección Distrital de Tesorería, de conformidad con lo establecido en el artículo 8 del Decreto Distrital 216 de 2017, reglamentario del Estatuto Orgánico del Presupuesto Distrital, Decreto 714 de 1996:

> *"Artículo 8°. Pagos, compensaciones y devoluciones.* ***Las entidades que conforman el Presupuesto Anual del Distrito Capital*** *y Fondos de Desarrollo Local remitirán a la Dirección Distrital de Tesorería las órdenes de pago, órdenes de tesorería, relaciones de autorización,* ***así como las devoluciones*** *y las compensaciones, los pagos asociados, los descuentos de ley, las liquidaciones y los pagos de carácter tributario y demás obligaciones que requieran ser giradas o legalizadas a través de la Cuenta Única Distrital, estableciendo para ello las fuentes de financiación, según sea el caso,*

mediante los mecanismos que para el efecto establezca la Dirección Distrital de Tesorería.

La Dirección Distrital de Tesorería efectuará la disposición y giro de los recursos que correspondan al inciso anterior, ***según la respectiva orden o instrucción recibida mediante diligenciamiento y aprobación en el Sistema de Información que para el efecto se establezca y su suscripción por parle del ordenador del gasto y el responsable de presupuesto de la respectiva entidad o unidad ejecutora, quienes serán los responsables de la legalidad de los citados gastos.***

Los servidores públicos que suscriban las órdenes de pago y ***las órdenes de devolución deberán registrar sus firmas en la Dirección Distrital de Tesorería****. En caso de modificación del registro de los funcionarios, la respectiva entidad responsable deberá informarlo y actualizar las firmas correspondientes en la Dirección Distrital de Tesorería, de acuerdo con los procedimientos que se establezcan.*

(…)

Parágrafo 2°. La responsabilidad y legalidad de las devoluciones autorizadas por la Secretaría Distrital de Hacienda estarán a cargo de las dependencias que las autoricen, con las firmas de los funcionarios delegados para este fin, sujetos al procedimiento establecido por la Dirección Distrital de Tesorería.

Las devoluciones realizadas por la Secretaría Distrital de Hacienda, ordenadas por otras entidades distritales, se harán bajo la responsabilidad exclusiva de las entidades, fondos o dependencias que las ordenen con la firma de los funcionarios competentes. *La Dirección Distrital de Tesorería efectuará la disposición y giro de los recursos de conformidad con la respectiva orden recibida de las entidades ordenadoras del giro.*

Parágrafo 3°. *Las devoluciones y/o compensaciones de los saldos a favor que se reconozcan por pagos con exceso o de lo no debido se registrarán corno un menor valor del recaudo en el período en que se paguen o abonen en cuenta. (…) (Negrilla fuera del texto)*

Con base en lo anterior, la entidad retenedora responsable que requiera devolver sumas retenidas sobre acuerdos de voluntades que no hacían parte del hecho generador o que, siendo parte de éste, constituyen una retención por un mayor valor al que debía retenerse, deberá remitir una orden de devolución a la Dirección Distrital de Tesorería. Tales devoluciones deberán dárseles el tratamiento tesoral de un menor valor en el recaudo."[19]

[19] Concepto Unificador sobre Estampillas Distritales. Secretaría de Hacienda Distrital. 02 de Enero de 2020, recuperado el 17 de diciembre de 2020 en: https://www.shd.gov.co/shd/node/37480

De conformidad con lo anterior, se reitera que le corresponde al agente retenedor reintegrar los valores retenidos por concepto de las estampillas distritales que hayan sido practicadas en exceso o por pago de lo no debido, previa solicitud del afectado, según el procedimiento descrito anteriormente.

Cordialmente,



OSWALDO ANDRÉS GONZÁLEZ BARRERA
Jefe Oficina Asesora Jurídica

NOMBRE, CARGO O CONTRATO		FIRMA
Elaboró	Oswaldo Andrés González B. Jefe OAJ	**OAGB**
Revisó	Oswaldo Andrés González B. Jefe OAJ	**OAGB**