

CONCEPTO 2728 DEL 6 DE DICIEMBRE DE 2019
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Ref: Radicado 100072996 del 29/10/2018

Tema	Contribución Especial
Descriptor	Contribuciones Parafiscales
Fuentes formales	Ley 1697 de 2013. Ley 80 de 1993.

Cordial saludo:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, es función de esta Dirección absolver de modo general las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta entidad.

En atención al escrito en referencia, por medio del cual plantea una serie de inquietudes referidas a la aplicación de la contribución especial denominada Estampilla Pro-universidad Nacional, creada por la Ley 1697 de 2013 sobre los contratos celebrados por el instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) con terceros, las que versan en primer lugar sobre lo que el peticionario denomina "*contratos que se suscriben con un objeto contractual mixto*", en segundo lugar, contratos de prestación de servicios que incluyen el mantenimiento dentro de su objeto y finalmente, expone una situación referente a contratos "*para servicio de fumigación y poda a jardinería (plantas en materas y adheridas al suelo)*".

Es necesario previo a contestar sus inquietudes explicar que, de acuerdo a las competencias funcionales de este despacho, los pronunciamientos emitidos en respuesta a las peticiones allegadas se resuelven con base en criterios legales de interpretación de normas jurídicas, consagrados en el código civil; respuestas que son una adecuación en abstracto de las normas vigentes a situaciones concretas.

Los que a su vez no tienen como fin solucionar problemáticas individuales, menos aún asesorar a entidades públicas o privadas en el desarrollo de sus funciones y competencias.

Por lo cual la consulta se responderá atendiendo al contexto general de las situaciones descritas y únicamente respecto a las inquietudes que ameritan una interpretación normativa, sin entrar a dar respuesta específica a los casos puntuales cuya valoración pertenece a la esfera privada de los contribuyentes o responsables.

Para empezar, se indica que la Estampilla Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia, fue creada por la Ley 1697 de 2013 y expone como hecho generador, el siguiente:

"ARTÍCULO 5. HECHO GENERADOR. Está constituido por todo contrato de obra que suscriban las entidades del orden nacional, definidas por el artículo 2o 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". (Negritas y subrayas fuera de texto).

De la norma transcrita se deduce que el tributo recae sobre todos los contratos de obra pública y conexos a la obra, que se celebren con recursos públicos por entidades públicas del orden nacional.

En cuanto al sujeto pasivo, el artículo 6 de la citada Ley precisa que este corresponde al contratista de obra y en ningún caso a la entidad pública contratante, pues quien tiene a su cargo el pago es la "persona natural, jurídica, consorcio o unión temporal que funja como contratista", así las cosas, se advierte que en ningún caso la entidad contratante está obligada a pagar la contribución parafiscal objeto de estudio, puesto que el sujeto pasivo de la obligación es el contratista.

Sin perjuicio de lo anterior, de conformidad con el artículo 9 de la mencionada Ley 1697 de 2013, es obligación de las entidades contratantes retener de manera proporcional al pago o pagos realizados al contratista, el porcentaje correspondiente a la contribución del tributo objeto de consulta.

Ahora bien, respecto de la causación y en respuesta a sus inquietudes es necesario explicar que el hecho generador de la misma en concordancia con la jurisprudencia del Consejo de Estado tiene dos componentes, uno subjetivo y otro objetivo.

Al respecto la Sección Cuarta en sentencia del 30 de junio de 2016, dentro del radicado: 11001-03-27-000-2015-00066-00, cuyo Consejero Ponente fue el Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, expuso:

*"(...) todos los contratos de obra celebrados por las entidades nacionales descritas en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993 se encuentran gravados con el tributo. En esas circunstancias, no es relevante si su régimen contractual es el de la Ley 80 de 1993 u otro especial, porque este no es un factor que determine el hecho generador. **Dicho elemento de la obligación tributaria, la ley lo define a: a) Un factor subjetivo: La Nación, empresa Industriales y comerciales del Estado, sociedades de economía mixta con capital público mayor al 50%, entre otras, entidades descritas en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993. B) Un factor objetivo: Que se trate de un contrato de obra o uno conexo. Este último según la tipología señalada en la Ley 80 de 1993.** Todo, sin dejar de lado lo descrito en el aparte final del artículo 5 de la Ley 1697 de 2013 respecto de las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta con capital estatal público igual o inferior al 50%". (Negritas y subrayas fuera de texto).*

En este sentido el máximo Tribunal de lo Contencioso Administrativo permite diferenciar los dos factores que integran el hecho generador de la contribución y con base en ello se deduce que todo contrato de obra y conexos que celebren las entidades públicas del orden nacional causarán el tributo a cargo del contratista.

Aunado a lo anterior, resulta claro que los contratos de obra pública generadores del tributo son los estipulados en el artículo 32 de la Ley 80 de 1993, norma que expone:

"ARTÍCULO 32. DE LOS CONTRATOS ESTATALES. Son contratos estatales todos los actos jurídicos generadores de obligaciones que celebren las entidades a que se refiere el presente estatuto, previstos en el derecho privado o en disposiciones especiales, o derivados del ejercicio de la autonomía de la voluntad, así como los que, a título enunciativo, se definen a continuación:

(...)

1o. Contrato de Obra.

*Son contratos de obra **los que celebren las entidades estatales 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 (...) (Negritas y subrayas fuera de texto).

De esta manera, los contratos de obra comprenden "la realización de cualquier otro trabajo material sobre bienes inmuebles, cualquiera que sea la modalidad de ejecución y pago", lo que implica que no aplica para trabajos sobre bienes muebles; a su vez el objeto de obra pública debe tomarse como una unidad que propende por el interés general, entonces dependerá de cada contrato de obra pública la determinación específica de las actividades que lo integran para conseguir su finalidad.

Por lo que dentro de las obligaciones del contratista para con la entidad pública contratante en virtud del contrato de obra pública y conexos podrá existir la necesidad de suministrar equipos, prestar servicios y en general llevar a cabo todo tipo de trabajos dentro de la ejecución del contrato celebrado como un compendio de actividades inescindibles para la consecución de la obra pública contratada, sin que ello implique la desnaturalización de éste como contrato de obra pública. Casos en los cuales la base gravable de la estampilla objeto de estudio será el valor total del contrato incluyendo el valor de todas las actividades inherentes a su objeto.

No obstante, si se trata de contratos que no se pueden categorizar como de obra pública, debe reiterarse lo expuesto en oficio No. 032423 de 2018, al concluir que:

"(...) tratándose de contratos de obra pública (Art. 32 de la Ley 80 de 1993), la base gravable de la contribución especial es el valor total del contrato o adición al mismo.

Sin embargo, de existir contratos **que desnaturalicen el contrato de obra pública e impliquen la ejecución de diversos objetos y obligaciones disímiles, no relacionadas** con la construcción, mantenimiento, instalación y las demás que impliquen trabajos materiales sobre bienes inmuebles, siendo imposible ajustarlos a la esencia, objeto y finalidad del contrato de obra pública, pero dentro de los cuales esté comprendida su realización, la base gravable de la contribución será el valor que corresponda a la naturaleza del mismo. Para lo cual deberá identificarse contractual, jurídica y contablemente el contenido del contrato, determinando la totalidad de los ítems (servicios, suministros, adquisiciones, actividades etc) que se reconozcan con el objeto de obra pública y, siendo así, la suma del valor de todos ellos la base gravable de la contribución objeto de estudio, por constituir este resultado el valor del contrato de obra pública". (Negritas y subrayas fuera de texto).

Por consiguiente, en toda celebración de un contrato de obra y conexos por parte de entidades públicas del orden nacional se causa la contribución parafiscal denominada estampilla Pro Universidad Nacional, cuya base gravable corresponde al valor total del respectivo contrato, incluyendo todas las actividades que comprenda el objeto del mismo ya que estas conforman como una unidad las obligaciones del contrato de obra pública.

Sin embargo, de existir contratos que desnaturalicen el contrato de obra pública e impliquen la ejecución de diversos objetos y obligaciones disímiles, no relacionadas con la construcción, mantenimiento, instalación y las demás que impliquen trabajos materiales sobre bienes inmuebles y conexas a este, siendo imposible ajustarlas a la esencia, objeto y finalidad del contrato de obra pública, pero dentro de los cuales esté comprendida su realización, la base gravable de la contribución será el valor que corresponda a las actividades que conforman como una unidad las obligaciones del contrato de obra pública.

De otro lado, en aras de otorgar mayor claridad se informa la entidad competente para pronunciarse acerca del régimen de contratación estatal en Colombia es la Unidad Administrativa Especial Agencia Nacional de Contratación Pública -Colombia Compra Eficiente- la cual ha expresado al publicar la síntesis de la jurisprudencia sobre el contrato de obra pública, respecto de los elementos esenciales del mismo, lo siguiente:

"(...)

9.4. Contrato de obra.

a. Elementos de la esencia del contrato de obra.

1. *Se debe pactar dentro de un contrato administrativo, en cuanto lo celebra una entidad estatal del orden territorial, para cumplir sus fines sociales y satisfacer los intereses de la comunidad.*

2. ***Debe Corresponder a una de las actividades que comprende el contrato de obra pública (construcción, mantenimiento, instalación y las demás que impliquen trabajos materiales sobre bienes inmuebles), mediante la cual se crea materialmente un bien.***

3. ***Involucra una labor creadora de bienes o preservadora de su existencia.***

4. *Obligaciones recíprocas por las cuales se paga un precio*

5. *La realización de procesos de planificación con estudios técnicos especiales para establecer la viabilidad y factibilidad de los proyectos planificados, levantamientos topográficos, estudios geotécnicos, etc.*

b. *Pago en los contratos de obra. Las entidades públicas pueden pactar el pago de un contrato de obra con posterioridad a la entrega de la*

misma, sin que dicho contrato involucre su transformación a contrato de crédito público porque el contrato de crédito público va encaminado a que la entidad adquiera bienes y servicios para ser pagaderos a plazo, más no para la ejecución de obras. Así, el modo como ha de ser pagadero el contrato de obra no modifica su naturaleza u esencia, aunque el pago se dé con posterioridad a su entrega”.
(<https://sintesis.colombiacompra.gov.co/jurisprudencia/sintesis/12249>)
(Negritas y subrayas fuera de texto).

Respecto a su inquietud acerca de si la celebración de contratos de prestación de servicios de mantenimiento por arreglos locativos sobre bienes inmuebles son contratos de obra y por tanto deben estar gravados con la contribución “Estampilla Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia”, se indica que sobre el asunto la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado se pronunció en Concepto 2386 del 05 de septiembre de 2018, explicando entre otras aspectos que:

“(…)

En este marco, aquellas obras necesarias para corregir o enmendar los deterioros o menoscabos producidos en el tiempo por el natural uso del bien inmueble, son considerados en nuestra legislación nacional como contratos de obra.

Finalmente, según el diccionario de la Real Academia de la Lengua, el mantenimiento corresponde al “conjunto de operaciones y cuidados necesarios para que instalaciones, edificios, industrias etc., puedan seguir funcionando adecuadamente”. Es decir, que el contrato de mantenimiento sobre un bien inmueble implica una obra que permita que este pueda sostenerse y seguir funcionando adecuadamente.

Ahora bien, téngase en cuenta que el contrato de mantenimiento de que trata el artículo 32 de la Ley 80 de 1993 es una “especie” del género del contrato de obra, lo que implica dos consecuencias (i) no se refiere a cualquier tipo de mantenimiento de un bien sino solo aquellos que implican “obra”, es decir, intervención sobre el bien; para que funcione en forma adecuada y (ii) recae sobre inmuebles. Son dos requisitos concurrentes sin los cuales no se genera un contrato de obra.

Se resalta entonces que el contrato de mantenimiento, para que sea considerado como una obra, debe implicar una intervención que quede incorporada al inmueble. Así, aquellas actividades de mantenimiento que no incorporen el trabajo material propio de una obra en el contexto citado, no podrán ser consideradas contratos de esta naturaleza.

*Pretender que se extienda el contrato de mantenimiento sobre bien inmueble de otra forma, sería ampliar de manera indiscriminada el concepto de obra a cualquier tipo de actividad que no necesariamente implique "obra" en la forma citada. Por tal razón, para la Sala **el contrato de mantenimiento será considerado como contrato de obra cuando (i) recae sobre un bien inmueble, (ii) la prestación a realizar queda incorporada al inmueble y (iii) el mantenimiento tiene como objetivo permitir que el inmueble pueda seguir funcionando de manera adecuada.***

De todas formas, será necesario analizar en cada caso las prestaciones específicas que pretendan satisfacer las demandas del servicio (...)" (Negritas y subrayas fuera de texto).

Así las cosas, deberá la entidad pública contratante determinar en cada uno de los contratos suscritos si dentro de ellos se encuentran obligaciones específicas requeridas para la prestación de los servicios, que impliquen actividades de mantenimiento que cumplan los requisitos de la Ley 80 de 1993 para ser catalogadas como obra pública o conexos, y de ser así, la entidad contratante está en la obligación de retener el valor correspondiente a la contribución parafiscal objeto de estudio por haberse causado.

Para finalizar se concluye que, se configura el hecho generador de Estampilla Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia, creada por la Ley 1697 de 2013, en todos los contratos que celebren las entidades públicas del orden nacional que comprendan la realización de una obra pública y actividades conexas a esta en los términos de la Ley 80 de 1993, estando obligada la entidad contratante a retener el valor correspondiente a la contribución cuya base gravable siempre será el valor que corresponda al contrato de obra pública y conexos para lo cual deberán incluirse todas las actividades que como una unidad propendan por la ejecución de la obra pública.

En los anteriores términos se resuelve su consulta, para mayor conocimiento se remiten los oficios Nos. 032764 y 032423 de 2018 y, cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: <http://www.dian.gov.co> siguiendo los iconos "Normatividad" - "Técnica" y seleccionando los vínculos "Doctrina" y "Dirección de. Gestión Jurídica".

Atentamente,

LORENZO CASTILLO BARVO

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Cra. 8 No. 6c-38. Piso 4. Edificio San Agustín.

Bogotá D.C.