

CONCEPTO 1837 DEL 17 DE OCTUBRE DE 2018
DIERCCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Señora

TERESA ROJAS VELA

Cra. 13 No. 4-38

hogabicoop2006@hotmail.com

Sogamoso, Boyacá.

Ref: Radicado 100055464 del 30/08/2018

Tema	Impuesto a las ventas
Descriptor	Hecho Generador del Impuesto Sobre las Ventas
Fuentes formales	Estauto Tributario. Arts. 420 y 615. Decreto 1084 de 2015. Arts. 2.4.3.2.9. y 2.4.3.2.10.

Cordial saludo:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, modificado por el artículo 10 del Decreto 1321 de 2011, es función de esta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas nacionales en materia tributaria, aduanera o de comercio exterior, en lo de competencia de la UAE-DIAN.

En atención al escrito en referencia, por medio del cual plantean dos inquietudes referidas al tratamiento tributario de las actividades derivadas de contratos de aporte celebrados con el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), las cuales expone de la siguiente manera:

"(...)

1. *¿Los bienes entregados a las unidades de servicio administradas por la Cooperativa, en virtud del CONTRATO DE APORTE, pueden ser entregados con un documento soporte diferente a la factura de venta?*
2. *Los bienes entregados a las unidades de servicio y que de conformidad con el estatuto tributario nacional están gravados con el IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS, a la tarifa general y a tarifas diferenciales: ¿por ser bienes con destino a las unidades de servicio financiadas con recursos públicos, a través del INSTITUTO COLOMBIANO DE BIENESTAR FAMILIAR, están exentos del IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS?".*

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 actividades, funciones y competencias. Por lo cual la consulta se responderá atendiendo al contexto general de la situación descrita.

Ahora bien, para dar respuesta se tiene como marco jurídico aplicable los artículos 2.4.3.2.9. y 2.4.3.2.10. del Decreto 1084 de 2015, junto con el artículo 420 del Estatuto Tributario, y el 1.3.1.2.1. del Decreto 1625 de 2016, normas que expresan:

"DECRETO 1084 DE 2015.

ARTÍCULO 2.4.3.2.9. ORGANISMO NACIONAL RESPONSABLE DE LA ACREDITACIÓN. Por la naturaleza especial del servicio de bienestar familiar, el ICBF podrá celebrar contratos de aporte, entendiéndose por tal cuando el Instituto se obliga a proveer a una institución de utilidad pública o social de los bienes (edificios, dineros, etc.) indispensables para la prestación total o parcial del servicio, actividad que se cumple bajo la exclusiva responsabilidad de la institución, con personal de su dependencia, pero de acuerdo con las normas y el control del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, su vigencia será anual, pero podrá prorrogarse de año en año.

ARTÍCULO 2.4.3.2.10. DE LAS CLÁUSULAS OBLIGATORIAS. Los contratos de aporte que el ICBF celebre para la prestación de los servicios de bienestar familiar solo están sujetos a las cláusulas obligatorias de todo contrato administrativo.

El Instituto también podrá celebrar contratos innominados y de carácter mixto.

(...)

ESTATUTO TRIBUTARIO

"ARTICULO 420. HECHOS SOBRE LOS QUE RECAE EL IMPUESTO. El impuesto a las ventas se aplicará sobre: a) La venta de bienes corporales muebles e inmuebles, con excepción de los expresamente excluidos; (...) c) La prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior; con excepción de los expresamente excluidos; (...)"

(...)

DECRETO 1625 DE 2016

Artículo 1.3.1.2.1. Definición de servicio para efectos del IVA. Para los efectos del impuesto sobre las ventas se considera servicio toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contra prestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración. (Negritas y subrayas fuera de texto).

Respecto de la naturaleza jurídica de los contratos de aporte de que trata ahora el Decreto 1084 de 2015 celebrados por el ICBF, el Consejo de Estado en sentencia SIII E 16941 de 2010, cuyo Consejero Ponente es el Dr. Enrique Gil Botero, se pronunció, explicando:

"(...) En efecto **el contrato de Aporte se trata de una clase de convención atípica encaminada a que el ICBF** -en virtud de su función de propender y fortalecer la integración y el desarrollo armónico de la familia, proteja al menor de edad y le garantice sus derechos- **suscriba con personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, nacionales o internacionales el manejo de sus campañas, de los establecimientos destinados a sus programas y en general para el desarrollo de su objetivo.**

Al margen de las similitudes que pudieran evidenciarse entre el contrato de aporte y el de prestación de servicios, lo cierto es que **aquél reviste una serie de particularidades** que no permiten asemejarlo a este último, **máxime si el negocio jurídico de aportes supone la intervención de la entidad pública quien se vincula al negocio en una participación de capital o de especie que se traslada de manera definitiva o temporal a favor del contratista para que éste asuma una actividad de bienestar social** -integración de la familia o de la protección de la infancia- **a cambio de una contraprestación.**

*El contrato de aporte en su condición de **contrato atípico** se caracteriza porque tiene un sujeto activo calificado y cualificado por la ley, ya que se trata de un negocio jurídico que sólo puede ser suscrito por el ICBF, en el que **la entidad pública entrega unos bienes (tangibles o intangibles) al contratista para que este último asuma, a cambio de una contraprestación, la ejecución de un servicio propio del sistema de bienestar social bajo su exclusiva responsabilidad y con personal técnico y especializado a su cargo.***

*Así las cosas, el contrato de aporte no sólo **difiere sustancialmente de cualquier otro negocio jurídico** en su objeto, sino de igual manera en su causa, toda vez que la actividad que se asume por el contratista (objeto) es de carácter esencial y de específica relevancia para la sociedad y para el Estado -y no simplemente una función administrativa o propia de la entidad pública-, y la causa es específica consistente en la finalidad de procurar la integración de la familia y la protección de la niñez (...)" (Negritas y subrayas fuera de texto).*

Precisando la UAE- Colombia Compra Eficiente, acerca del alcance de precitada sentencia que: **"los contratos de aportes establecen la obligación del ICBF de proveer a una institución de utilidad pública o social de los bienes necesarios para la prestación total o parcial del servicio (Decreto 2388 / 79, art. 128), e incluyen la respectiva contraprestación.** El contrato de aporte tiene las siguientes características esenciales: **i)** es un contrato estatal regido por la ley 80 de 1993; **ii)** se trata de un negocio jurídico atípico, principal y autónomo; **iii)** oneroso, solemne y formal al igual que todos los contratos estatales, por cuanto se requiere que medie una contraprestación a favor del contratista; constar por escrito y debe estar suscrito por las partes, en los términos consagrados en el artículo 41 de la ley 80 de 1993; **iv)** bilateral y sinalagmático, en la medida que se desprenden obligaciones y cargas para las dos partes del negocio, esto es, el aportante y el contratista; y **vi)** conmutativo, toda vez que las prestaciones contenidas en el negocio jurídico son equivalentes, puesto que el contratista asume la prestación de un servicio propio del sistema de bienestar familiar y social a cambio de una contraprestación, al margen de que el contratista pueda ser una institución sin ánimo de lucro" (Negritas fuera de texto).

Con lo anterior, se hace evidente que los contratos de aportes de que trata el Decreto 1084 de 2015 son una modalidad de asociación y en este sentido su finalidad constitucional obedece a la misma de los convenios de cooperación, convenios interadministrativos o contratos de asociación público privada, enfocada en:

"(...) promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución. (...) les corresponde como función a las autoridades, asegurar el cumplimiento de los deberes sociales de aquél, no resulta opuesto a las finalidades que persigue la organización estatal ni a las responsabilidades de las autoridades públicas el apoyo a las entidades privadas que desarrollan programas y actividades de interés público o social, de ordinario concurrentes con los que cumplen las entidades públicas" (Corte Constitucional sentencia C-316 de 1995)

De esta manera, de acuerdo con el criterio de interpretación gramatical y sistemático de las normas jurídicas sobre el asunto objeto de consulta, y en respuesta a la segunda pregunta, resultará plenamente aplicable lo expuesto por este despacho en los oficios Nos. 097937 de 2005 y 023867 de 2007 (los que se adjunta al presente escrito), debido a que dentro de los mismos se mantiene vigente la tesis jurídica, referida a que la causación del impuesto sobre las ventas pende de la realización de los hechos que la Ley ha determinado como generadores del tributo, en los términos del artículo 420 del ET.

Explicando específicamente este despacho en el oficio No. 023867 de 2007 lo respectivo a los contratos de aporte celebrados por el ICBF, así:

"(...) ¿Para los contratos de aporte que viene celebrando en forma generalizada el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar - ICBF- se debe aplicar el IVA o no?"

Este Despacho se pronunció sobre el tema en el Oficio No. 097937 del 29 de diciembre de 2005, en los siguientes términos:

"Sea lo primero aclarar, que por disposición del artículo 420 del Estatuto Tributario, el IVA se genera por.

- a) Las ventas de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente.*
- b) La prestación de servicios en el territorio nacional.*

c) *La importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente.*

Todos los servicios que se presten en Colombia estén gravados con IVA, excepto los que la Ley considere expresamente como excluidos (artículo 476 E. T.)

El artículo 1º del Decreto 1372 de 1992, define lo que ha de entenderse por servicio para efectos del IVA, en los siguientes términos:

"Para los efectos del impuesto sobre las ventas se considera servicio, toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración"

*Como se observa, el IVA grava la venta de bienes o la prestación de servicios, **por lo que aportes de capital o de servicios entre los colaboradores que aúnan esfuerzos y capital para realizar una actividad no se encuentra gravada. No obstante respecto de la prestación de servicios o la realización de los hechos generadores del impuesto frente a terceros, las partes intervinientes en el convenio continúan gozando de autonomía y por ende son responsables de manera individual.** Sobre el particular el Concepto Unificado 0001 de 2003 señaló:*

"/... DESCRIPTORES: RESPONSABLES DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.

2.5.2. CONVENIOS ESPECIALES DE COOPERACIÓN

La Ley 29 de 1990 facultó a la Nación y a sus entidades descentralizadas para asociarse con los particulares mediante la celebración de convenios especiales de cooperación. Dicha facultad se desarrolla por medio del artículo 1º del Decreto 393 de 1991.

A su turno, el convenio especial de cooperación, por expresa disposición del artículo 6o del decreto 393 de 1991, no da lugar al nacimiento de una nueva persona jurídica, por lo que las partes intervinientes continúan gozando de autonomía no solo frente al desarrollo y ejecución del convenio, sino frente a terceros, de tal

manera que cada uno responde por las obligaciones contraídas, (subrayado fuera de texto) .../”

Sin embargo, debe tenerse presente que, si una de las entidades presta servicios a la otra o a un tercero, y este servicio está gravado con IVA, el prestador está obligado a cobrar el impuesto y la entidad beneficiaria a pagarlo, sin importar la denominación que se le dé a la contraprestación. De igual forma si enajena bienes gravados” (Negritas fuera de texto).

En este sentido, si la ejecución de cualquier actividad derivada de las obligaciones del contrato de aporte causa la venta de bienes gravados o prestación de servicios -ya sea entre las partes del contrato o con terceros- se entenderá causado el impuesto sobre las ventas, a menos de que ellos se encuentren expresamente excluidos en la Ley.

De otro lado, acerca de la obligación de facturar (Art. 615 ET), debe precisarse que, si bien la misma es independiente a la causación del IVA, la exigencia de su existencia depende de que se trate de operaciones de venta o prestación de servicios.

De esta forma, este despacho ha explicado sobre el asunto en el concepto No. 010356 de febrero 11 de 1999, que:

“(...) Establece el artículo 615 del Estatuto Tributario, en su inciso primero la obligación de facturar en los siguientes términos:

Artículo 615. Obligación de expedir factura. Para efectos tributarios, todas las personas que tengan la calidad de comerciantes, ejerzan profesiones liberales o presten servicios inherentes a éstas, o enajenen bienes productos de la actividad agrícola o ganadera, deberán expedir factura o documento equivalente, y conservar copia de la misma por cada una de las operaciones que realicen, independientemente de su calidad de contribuyentes o no contribuyentes de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. (...)

El texto transcrito de la norma en mención es claro en el sentido de hacer depender de la realización de una operación de enajenación de bienes o de prestación de servicios la obligación de facturar por las personas que la realicen.

Igualmente es claro el texto en el sentido de que aún sin ser contribuyentes o responsables de los impuestos administrados por

la Dirección General de Impuestos, hoy Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, deberá expedirse la factura.

Como quiera que la norma tampoco sujeta la operación al impuesto sobre las ventas para que sea obligatoria la factura, deberá expedirse ésta incluso respecto de las operaciones de venta o de prestación de servicios que no estén gravadas con el citado impuesto (...) (Negritas y subrayas fuera de texto).

Por lo tanto, la facturación exigida por el artículo 615 y siguientes del Estatuto Tributario se aplicará para las operaciones venta o prestación de servicios, por lo que si las actividades derivadas del contrato de aporte celebrado con el ICBF, no tienen la calidad de venta o prestación de servicios de acuerdo a lo previamente explicado, no serán objeto de la obligación de facturar así los sujetos figuren como obligados a ello.

En los anteriores términos se resuelve su consulta 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.

Se adjunta lo enunciado en 3 folios.