**Memorando Concepto Nº 1254**

**30-05-2018**

**Secretaría Distrital de Hacienda**

**Fecha:**30 de mayo de 2018

**PARA:**Funcionarios Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá - DIB Contribuyentes de impuestos administrados por la DIB

**DE:**Subdirector Jurídico Tributaria – Secretaría Distrital de Hacienda

**ASUNTO:**Alcance, propósito y aplicación de la exclusión otorgada para los contratos de prestación de servicios suscritos con personas naturales, cuyo valor no supere las 315 unidades de valor tributario – UVT por concepto de honorarios mensuales. Parágrafo del artículo 2º del Acuerdo 696 de 2017.

De acuerdo con el artículo 31 del Decreto Distrital 601 de 2014, constituye potestad de esta Subdirección, en ejercicio de la función consultiva, dar respuesta escrita, clara, oportuna y eficaz a las consultas técnico-jurídicas sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias distritales, garantizando la unidad doctrinal y el principio de seguridad jurídica.

Por ello, hay que indicar en primera instancia, que los conceptos emitidos por esta Subdirección, 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 que nos planteamos a continuación.

**CONSULTA**

Ante la oportuna y necesaria expedición del Acuerdo Distrital No. 696 de 2017 *“Por el cual se ordena la emisión y cobro de la estampilla Universidad Distrital Francisco José de Caldas 50 años, en cumplimiento a lo dispuesto en la Ley 648 de 2001 y Ley 1825 de 2017; se derogan los Acuerdos Distritales 53 de 2002 y 272 de 2007 y se dictan otras disposiciones”*, se torna conveniente emitir de oficio concepto sobre el tratamiento preferencial que se le da a las personas naturales que suscriban contratos con los organismos y entidades de la Administración Central, los Establecimientos Públicos del Distrito Capital de Bogotá y con la Universidad Distrital, cuyo valor no supere las 315 unidades de valor tributario – UVT por concepto de honorarios mensuales.

A continuación, exploraremos el estudio de los cambios jurídicos introducidos, mediante el Acuerdo 696 del 27 de diciembre de 2017, a la Estampilla Universidad Distrital Francisco José de Caldas 50 años, en lo que a exclusiones se refiere. Veamos:

|  |  |
| --- | --- |
| **CUADRO COMPARATIVO DE LAS EXCLUSIONES ANTES Y DESPUÉS DEL ACUERDO** | |
| **Acuerdo 53 de 2002** | **Acuerdo 696 de 2017** |
| **Artículo tercero.**    **Parágrafo.** Las operaciones de crédito público, las operaciones asimiladas a operaciones de crédito público, las operaciones de manejo de deuda pública y las conexas, con las anteriores que realicen las entidades públicas distritales están excluidas del pago de las estampillas. | **Artículo segundo.**    **Parágrafo.** Las operaciones de crédito público, las operaciones asimiladas a operaciones de crédito público, las operaciones de manejo de deuda pública y las conexas con las anteriores, que realicen las entidades públicas distritales están excluidas del pago de la estampilla. Igualmente se excluyen de dicho pago los contratos de prestación de servicios suscritos con personas naturales, cuyo valor no supere las 315 Unidades de Valor Tributario – UVT por concepto de honorarios mensuales. (10.444.140) |

Como se puede observar, el beneficio tributario con el Acuerdo 696 de 2017 se extendió para los contratos de prestación de servicios que suscriban con personas naturales, cuyo valor no supere las 315 Unidades de Valor Tributario – UVT por concepto de honorarios mensuales.

Aquí surge un interrogante: ¿para hacerse acreedor a ese beneficio tributario, ese valor de las 315 UVT, incluye el IVA?

Al respecto se hace necesario realizar las siguientes precisiones:

**La Base Gravable** de este tributo corresponde al valor del pago anticipado, si los hubiere, y de cada cuenta que se le pague al contratista.

Aquí vale la pena hacer claridad sobre el valor del contrato para efectos de determinar la base gravable; esto es si se debe tomar sobre valor bruto o sobre el valor neto del mismo; con este propósito analizaremos los conceptos de valor bruto y neto. Veamos:

**Valor Bruto:** Cantidad total resultado de alguna actividad, como por ejemplo, el salario bruto, las ventas brutas o el producto interior bruto.

**Valor Neto:** es la cuantía final que queda como resultado de haberle aplicado un descuento al valor bruto; de los anteriores ejemplos nos quedaría el salario neto, las ventas netas y el producto interior neto.

La diferencia entre bruto y neto que debemos tener clara es que una cantidad neta es la cantidad final que queda después de haber realizado algún cambio a la cantidad bruta, en la mayoría de los casos tras haber realizado algún tipo de descuento que generalmente son impuestos.

También se hace necesario referirnos al concepto de honorarios, considerados como los ingresos percibidos en dinero o en especie en desarrollo de una labor en donde el factor intelectual es determinante, y que se ejecute sin subordinación. Esta forma de pago es característica en la prestación de servicios profesionales, técnicos, etc.

Así las cosas, es obligatorio concluir que para efectos de determinar la base gravable aplicable al tratamiento preferencial de exclusión otorgado para aquellos contratos celebrados con persona naturales, que no superen las 315 UVT[[1]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=34622" \l "_ftn1" \o ") (diez millones cuatrocientos cuarenta y cuatro mil ciento cuarenta pesos m/cte. ($10.444.140), mensuales, será sobre el valor neto del mismo, es decir, aquel que resulta después de descontar el IVA; pues, si se tomara el valor bruto del contrato se estaría imponiendo un tributo sobre otro tributo, en este caso, el de la estampilla sobre el IVA, además que, una interpretación diferente, esto es, no restrictiva, haría nugatorio el beneficio tributario, otorgado en la Estampilla Universidad Distrital Francisco José de Caldas 50 años, para el tipo de contrato in examine.

Es claro entonces que la exclusión aplica sobre el valor neto de los honorarios que percibe el contratista en desarrollo de un contrato de prestación de servicio, a quien no le corresponde asumir el IVA; será la entidad pública distrital contratante la que lo recaude y lo traslade a la DIAN, en su calidad de administrador de este impuesto nacional[[2]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=34622" \l "_ftn2" \o ").

Concluyendo así que, si el beneficio está dado para el ingreso, vale decir a los honorarios percibidos por el contratista, mal podría incluir un impuesto indirecto como es el IVA, pues éste no hace parte de la base gravable del tributo territorial de Estampilla Universidad Distrital Francisco José de Calda 50 años y de ninguna estampilla distrital tal como se reconoció expresamente para las estampillas Pro Cultura y Pro Personas Mayores en los artículos quinto y cuarto de los Acuerdos Distritales Nos. 187 y 188 de 2005.[[3]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=34622" \l "_ftn3" \o ")

En otras palabras, las sumas que el contratista debe pagar por concepto del IVA no deben afectar el valor del contrato, por cuanto los honorarios que él percibe son un ingreso para sí, independientemente de sus obligaciones para con el fisco nacional y distrital.

Finalmente resulta importante mencionar que este Acuerdo fue reglamentado mediante el Decreto 250 de abril 25 de 2018.

Cordialmente,

**SAÚL CAMILO GUZMÁN LOZANO**

[[1]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=34622" \l "_ftnref1" \o ") Para el 2018, la DIAN, mediante Resolución No. 000063 del 14 de noviembre de 2017, fijó la Unidad de Valor Tributario (UVT), en $33.156 m/cte.

[[2]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=34622" \l "_ftnref2" \o ") Coligado con lo anterior, resulta importante mencionar el Concepto 1832 del 26 de julio de 2007 expedido por el Consejo de Estado - SALA DE CONSULTA Y SERVICIO CIVIL C.P. Dr. Luis Fernando Álvarez Jaramillo, en el que se señaló:

***“Impuesto sobre las ventas***

*El*[*artículo 420*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=519)*del Estatuto Tributario establece que el impuesto sobre las ventas recae, entre otros hechos gravables,****sobre la prestación de servicios en el territorio nacional****.*

*Doctrinalmente este impuesto se clasifica como: "Un gravamen de naturaleza indirecta que en Colombia se da bajo la modalidad de valor agregado, es decir, se aplica en las diferentes etapas del ciclo económico de producción, importación y distribución. (…)".*

*En tratándose de un impuesto indirecto, es claro que no coincide en una misma persona la calidad de responsable del impuesto ante el Estado y de quien lo soporta económicamente.*

*En efecto, sobre la calidad de responsable que el Estatuto le atribuye al contratante del bien o servicio, se ha señalado:*

*"Puede afirmarse que el impuesto sobre las ventas, como típico impuesto indirecto que es, envuelve la coexistencia de un sujeto pasivo jurídico (contribuyente de iure, el vendedor o responsable") y un sujeto pasivo económico (contribuyente de facto, el consumidor). En este orden de ideas, la condición****de sujeto pasivo jurídico del vendedor****(responsable en los términos del*[*artículo 437*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=548)*(…) puede encuadrarse, de acuerdo con la doctrina tributaria,****como la de un verdadero sustituto del contribuyente****, toda vez que evidentemente ha sido vinculado como elemento pasivo de la relación jurídica en lugar del verdadero contribuyente****o persona en quien finalmente repercute el tributo, y de quien se afirma la realización del hecho imponible****".*

*Siendo el contratante o consumidor final del servicio, quien soporta económicamente el impuesto y el contratista un mero sustituto quien tiene la responsabilidad de pagarlo ante la DIAN, es claro que la suma que resulte de aplicarle al valor del contrato, la tarifa del 16%, no representa un ingreso para el contratista y por consiguiente, independiente de la forma como se pacte el contrato, la suma que éste recibe y que corresponde al impuesto a las ventas no puede tenerse como parte de los ingresos que integran la cifra a considerar para el cálculo del límite máximo fijado por el legislador con el fin de determinar el IBC de un contratista de prestación de servicios (Se resalta)*

[[3]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=34622" \l "_ftnref3" \o ") ***Acuerdo 187 de 2005. ARTÍCULO QUINTO. Causación.****Las entidades que conforman el Presupuesto Anual del Distrito Capital de Bogotá serán agentes de retención de la Estampilla “PRO CULTURA”, por lo cual descontarán, al momento de los pagos y de los pagos anticipados de los contratos y adiciones que suscriban, el 0,5% de cada valor pagado, sin incluir el impuesto a las ventas.*

***Acuerdo 188 de 2005. ARTÍCULO 4. Causación.****Las entidades que conforman el presupuesto anual del Distrito Capital de Bogotá serán agentes de retención de la Estampilla “PRO PERSONAS MAYORES”, por lo cual descontarán, al momento de los pagos y de los pagos anticipados de los contratos y adiciones que suscriban, el 0,5% de cada valor pagado, sin incluir el impuesto a las ventas.*