

6.2. Subdirección de Fortalecimiento Institucional Territorial



Radicado: 2-2020-045331

Bogotá D.C., 11 de septiembre de 2020 12:30

Señor

HUMBERTO ROMERO CAPERA

Director de Rentas

Alcaldía Municipal de Neiva – Huila

humberto.romero@alcaldianeiva.gov.co

carlos.silva@alcaldianeiva.gov.co

Radicado entrada 1-2020-070114
No. Expediente 21681/2020/RPQRSD

Tema: Impuestos de Industria y Comercio y de Avisos y Tableros

Subtema: Contratos de aporte con el ICBF

Respetado señor Romero:

Recibimos su comunicación radicada a través de correo electrónico, en la cual relaciona las diferentes modalidades de contratación con el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar para la prestación de servicios de bienestar dirigidos a primera infancia. En dicho contexto formula los siguientes interrogantes:

1. *¿Los ingresos que perciben las entidades sin ánimo de lucro en desarrollo de los denominados “contratos estatales de aporte” suscritos con el ICBF, están gravados con el impuesto de Industria y Comercio y el complementario de avisos y tableros?”*
2. *¿Las entidades sin ánimo de lucro, que mediante “contratos de aporte” ejecutan las modalidades y servicios de atención a primera infancia definidas por ICBF, pueden considerar como actividades de beneficencia la ejecución de dichos contratos?”*

En atención a lo anterior, atendemos la consulta ofreciendo elementos de análisis en el ámbito de nuestra competencia y en los términos del artículo 28 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, es decir de manera general y abstracta, por lo

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Código Postal 111711

PBX: (571) 381 1700

Atención al ciudadano (571) 6021270 - Línea Nacional: 01 8000 910071

atencioncliente@minhacienda.gov.co

Carrera 8 No. 6C- 38 Bogotá D.C.

www.minhacienda.gov.co

que no tiene carácter obligatorio ni vinculante, y no compromete la responsabilidad del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

El impuesto de industria y comercio grava la realización de actividades comerciales, industriales o de servicios en cada jurisdicción municipal, la regulación normativa se encuentra contenido principalmente en la Ley 14 de 1983 y el Decreto Ley 1333 de 1986, recientemente modificadas algunas de sus disposiciones por la Ley 1819 de 2016. Son sujetos pasivos del impuesto las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, así como los consorcios, uniones temporales y patrimonios autónomos, de conformidad con el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010, modificado por el artículo 177 de la Ley 1607 de 2012.

Por su parte, el impuesto de avisos y tableros tiene su origen legal en las leyes 97 de 1913 y 84 de 1915, en las cuales se definió como “*Impuesto por colocación de avisos en la vía pública, interior y exterior de coches, de tranvías, estaciones de ferrocarriles, cafés y cualquier establecimiento público*”.

Posteriormente, el artículo 200 del Decreto Extraordinario 1333 de 1986 estableció:

Artículo 200. *El impuesto de avisos y tableros, autorizado por la Ley 97 de 1913 y la Ley 84 de 1915 se liquidará y cobrará a todas las actividades comerciales, industriales y de servicios como complemento del impuesto de industria y comercio, con una tarifa de un quince por ciento (15%) sobre el valor de este, fijada por los Concejos Municipales.*

La norma citada menciona que el impuesto se cobrará a todas las actividades gravadas con el impuesto de industria y comercio en calidad de complementario, es decir, que son sujetos pasivos del impuesto de avisos y tableros quienes sean contribuyentes del impuesto de Industria y Comercio. Sin embargo, el Concejo de Estado en diferentes pronunciamientos¹ ha sostenido que el impuesto de Avisos y Tableros tiene un hecho generador propio consistente en la colocación efectiva de avisos, tableros, vallas en el espacio público, incluidos los vehículos o cualquier elemento destinado a publicidad.

Para el análisis conviene revisar la norma que establece la prohibición de gravar con el impuesto de industria y comercio entidades objeto de consulta. El Decreto Ley 1333 de 1986, mediante el cual se compiló la ley 14 de 1983, en sus artículos 259, literal d), y 201 dispone:

Artículo 259. *No obstante lo dispuesto en el artículo anterior continuarán vigentes:*

1. (...)

¹ Sentencia del 27 de abril de 2001, Radicación 11897, Consejera Ponente: María Inés Ortiz Barbosa; Sentencia del 22 de junio de 1990, radicación 2439, Consejero Ponente: Guillermo Chahín Lizcano; Sentencia del 6 de febrero de 1998, radicación 8710, Consejero Ponente: Delio Gómez Leyva.

2. *Las prohibiciones que consagra la ley 26 de 1904. Además subsisten para los departamentos y municipios las siguientes prohibiciones:*

a) (...)

b) (...)

c) (...)

d) *La de gravar con el impuesto de industria y comercio los establecimientos educativos públicos, las entidades de beneficencia, las culturales y deportivas, los sindicatos, las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, los partidos políticos y los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud, salvo lo dispuesto en el artículo 201 de este código;*

e) (...)

f) (...)

Artículo 201.- *Cuando las entidades a que se refiere el artículo 259, numeral 2, literal d), del presente Decreto realicen actividades industriales o comerciales, serán sujetos del impuesto de industria y comercio en lo relativo a tales actividades.*

De la norma citada, para el caso que nos ocupa, se desprende que el tratamiento de no sujeción opera para: 1. Asociaciones de profesionales y gremiales constituidas bajo la modalidad *sin ánimo de lucro*, lo cual no comprende la generalidad de estas y, 2. Entidades de beneficencia, siempre que en los dos casos no realicen actividades comerciales o industriales.

En relación con los contratos de aporte, el Decreto 2388 de 1997 en su artículo 127, compilado en el artículo 2.4.3.2.9 del Decreto Único Reglamentario 1084 de 2015, establece:

Artículo 127. *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.*

Para profundizar en la naturaleza de los contratos de aporte suscritos por el ICBF, el Consejo de Estado ² hace las siguientes consideraciones:

“2.2. Ahora bien, en relación con la naturaleza del negocio jurídico mencionado, es preciso señalar que se trata de un contrato estatal regulado por las normas del Estatuto General de la Contratación Pública –ley 80 de 1993–, y cuya posibilidad de celebración

² Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Consejero ponente: ENRIQUE GIL BOTERO, Bogotá D.C., once (11) de agosto de dos mil diez (2010), Radicación número: 76001-23-25-000-1995-01884-01(16941)

se encuentra consagrada en el numeral 9 del artículo 21 de ley 7 de 1979 y el decreto 2388 de 1979. En efecto, 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.

(...)

Como se aprecia, 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.

En efecto, el negocio jurídico de aporte es un contrato estatal especial suscrito entre el ICBF y un contratista, en el que el primero se compromete, como su nombre lo indica, a efectuar aportes o contribuciones en dinero o especie a una persona natural o jurídica, nacional o extranjera, y especialmente a instituciones de utilidad pública o de beneficencia, o de reconocida capacidad técnica o social con el fin de que atienda bajo su exclusiva responsabilidad y con su propio personal humano y técnico, un área específica del sistema de bienestar social, es decir, aquellas dirigidas a la atención a la integración y realización armónica de la familia, así como a la protección efectiva de la niñez y adolescencia.

(...)

En consecuencia, 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.

En esa línea de pensamiento, a esa convención le resultan aplicables los principios del artículo 209 de la Constitución Política, así como los principios y reglas contenidas en la ley 80 de 1993 y normas complementarias, razón por la que en la selección del contratista juegan un papel preponderante aspectos tales como la transparencia, la

selección objetiva y planeación, entre otros, máxime si como lo señala expresamente la ley, resulta prioritario que se seleccione a instituciones o personas que acrediten idoneidad en el manejo de la actividad cuya prestación pretende que el contratista asuma, debido a la relevancia de la función a ejecutar, esto es, la protección de la familia y de los niños y niñas, la primera núcleo esencial de la sociedad en los términos establecidos en el artículo 42 de la Carta Política, y los últimos eje central y primordial de la sociedad, cuyos derechos prevalecen sobre los de los demás, como se reconoció expresamente por el Constituyente en el artículo 44 ibídem.

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.”

(Subrayado fuera de texto)

Con base en lo anterior y las normas generales del impuesto de Industria y Comercio, hacemos las siguientes consideraciones:

El ICBF para el desarrollo de su objetivo suscribe contratos de aporte con personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, nacionales o internacionales, especialmente con instituciones de utilidad pública o de beneficencia, o de reconocida capacidad técnica o social.

El parágrafo del artículo 125 del Decreto 2388 de 1979, compilado en el artículo 2.4.3.2.7 del Decreto Único Reglamentario 1084 de 2015, establece que *“Cuando no se pueda celebrar contratos con instituciones sin ánimo de lucro, se suscribirán con personas naturales de reconocida solvencia moral”*.

La prohibición de gravar con el impuesto de Industria y Comercio contenida en el artículo 259 del Decreto Ley 1333 de 1986 está dirigida a las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, lo cual no comprende a la generalidad de entidades constituidas como *sin ánimo de lucro*.

Así mismo, la prohibición mencionada en el punto anterior incluye a las *entidades de beneficencia*, tratamiento que podría aplicarse en los contratos suscritos por el ICBF con *instituciones de utilidad pública o de beneficencia* en los términos del Consejo de Estado y el Decreto 2388 de 1979, siempre que se pruebe tal presupuesto.

En cuanto a las entidades de beneficencia en particular, es preciso citar el artículo 28 del Código Civil que dispone que *“Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal.”* Al respecto encuentra este

Despacho que no existe una definición desde la normatividad para las citadas entidades de beneficencia. En consecuencia, es necesario señalar unos lineamientos generales que permitan dar aplicación a la prohibición, acudiendo a su sentido natural y obvio.

Las entidades de beneficencia serían entonces en nuestra consideración, las que prestan servicios de protección y asistencia a población vulnerable tales como las personas de la tercera edad y la niñez desamparadas, que no se encuentran en condiciones de sufragar los costos que acarrea el satisfacer sus necesidades básicas. Ahora bien, creeríamos que la entidad territorial podrá regular y precisar a través de acuerdo, el alcance de la citada prohibición.

Debe observarse que el tratamiento de no sujeto, conforme está establecido en el literal d) del numeral 2 del artículo 259 del Decreto Ley 1333 de 1986, se predica de las “entidades” y no de las actividades por ellas realizadas. En ese orden de ideas, la entidad o asociación gozará del beneficio sobre las actividades de servicio prestadas en ejercicio de su objeto, esto es, prestar beneficencia o asistencia social. Esto se refuerza con el contenido del artículo 201 del Decreto Ley 1333 de 1986 en virtud del cual dichas “entidades” serán gravadas cuando ejerzan actividades comerciales o industriales sobre estas actividades.

Respecto del impuesto de Avisos y Tableros deberá verificarse la ocurrencia del hecho generador de este impuesto, esto es, la colocación efectiva de avisos, tableros o vallas en el espacio público, siempre que se trate de un sujeto pasivo del impuesto de Industria y Comercio.

Por último, consideramos que en uso de las amplias facultades de fiscalización y teniendo en cuenta las normas y jurisprudencia aquí referenciada, corresponde a los funcionarios competentes adelantar las verificaciones que les permita determinar la condición de sujeto pasivo, las actividades realizadas y los ingresos gravados.

Cordialmente,

LUIS FERNANDO VILLOTA QUIÑONES

Subdirector de Fortalecimiento Institucional Territorial
Dirección General de Apoyo Fiscal

ELABORÓ: Claudia H Otalora C

Firmado digitalmente por: LUIS FERNANDO VILLOTA QUINONES

Subdirector De Fortalecimiento Institucional Territorial

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Código Postal 111711

PBX: (571) 381 1700

Atención al ciudadano (571) 6021270 - Línea Nacional: 01 8000 910071

atencioncliente@minhacienda.gov.co

Carrera 8 No. 6C- 38 Bogotá D.C.

www.minhacienda.gov.co