

Subdirección de Normativa y Doctrina

100208192-541

**RADICACIÓN VIRTUAL No.  
00012021902454**

Bogotá, D.C. **13/12/2021**

Señores

**CONTRIBUYENTES Y AGENTES RETENEDORES**

[juridicanormativa@dian.gov.co](mailto:juridicanormativa@dian.gov.co)

**Ref. Adición Concepto General Unificado Estampilla Pro Universidad Nacional Oficio No. 100202208- 0585 del 09 de noviembre de 2020**

Cordial saludo.

De conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020, en concordancia con el artículo 7 de la Resolución No. 000091 de 2021, se adiciona el Concepto General Unificado 0585 del 09 de noviembre de 2020 sobre la Estampilla Pro Universidad Nacional en los siguientes aspectos: al descriptor 2. numeral "2.1. Entidades del orden nacional – Elemento subjetivo", con el sub numeral: "2.1.1. Entidades del orden nacional que celebran contratos de obra pública por medio de estructuras con sociedades fiduciarias y otros terceros que hagan sus veces" y los sub numerales "2.2.1.5.1. Contratos de obra derivados de convenios interadministrativos con cofinanciamiento de otras entidades que no son del orden nacional" y "2.2.1.5.2. Convenios interadministrativos con aportes en especie y sin subcontratación"; al descriptor 3. el numeral 3.3. denominado: "Modificaciones a la base gravable y tarifa en razón a la suscripción de adiciones"; y al descriptor 5. el numeral 5.2. denominado: "Práctica de la retención en la fuente cuando las entidades del orden nacional actúan a través de sociedades fiduciarias y otros terceros que hagan sus veces".

Atentamente,

NICOLAS  
BERNAL ABELLA

Firmado digitalmente por NICOLAS  
BERNAL ABELLA  
Fecha: 2021.12.03 16:30:19 -05'00'

**NICOLÁS BERNAL ABELLA**

Subdirector de Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Cra. 8 N° 6C-38, Piso 4, Edificio San Agustín

Bogotá D.C.

Proyectó: Judy Marisol Cespedes Quevedo

Aprobó: Comité de Normativa y Doctrina 2021

Subdirección de Normativa y Doctrina

## **ADICIÓN AL CONCEPTO GENERAL UNIFICADO ESTAMPILLA PRO UNIVERSIDAD NACIONAL No. 100202208-0585 DEL 09 DE NOVIEMBRE DE 2020**

De conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020, en concordancia con el artículo 7 de la Resolución No. 000091 de 2021, se avoca conocimiento para realizar la siguiente adición al Concepto General Unificado No. 0585 del 09 de noviembre de 2020.

Esta adición surge en razón a la necesidad de precisar el alcance del hecho generador del tributo cuando la celebración de los contratos de obras públicas se realizan por la entidad pública a través de encargos fiduciarios, fiducias públicas y patrimonios autónomos administrados por sociedades fiduciarias en el marco de la fiducia mercantil. En el mismo sentido, se requiere precisar la procedencia de la retención en la fuente en este supuesto. Así como, profundizar en la configuración o no del hecho generador del tributo cuando se trata de convenios interadministrativos que tienen cofinanciación, aportes en especie y aquellos que no implican subcontratación. Por último, indicar la manera como se debe proceder para determinar la base gravable y tarifa de la Estampilla cuando el valor de los contratos ha sido adicionado.

- En primer lugar, se requiere adicionar al descriptor 2. referido al Hecho Generador, específicamente al numeral “2.1. *Entidades del orden nacional – Elemento subjetivo*” el siguiente sub numeral y categoría, así:

*2.1.1. Entidades del orden nacional que celebran contratos de obra pública por medio de estructuras con sociedades fiduciarias y otros terceros que hagan sus veces*

La Estampilla Pro-Universidad Nacional recae sobre todos los contratos de obra pública que se celebren por entidades públicas del orden nacional.

Por lo cual, todas las entidades públicas del orden nacional que estén habilitadas por la ley para celebrar fiducias públicas, encargos fiduciarios o cualquier otra figura jurídica que permita la tercerización para el desarrollo de obras públicas, cumplen con el presupuesto para dar lugar al hecho generador de la Estampilla respecto al elemento subjetivo del hecho generador, puesto que éstas actúan en representación de la entidad pública del orden nacional, ejecutando una obra de naturaleza pública que, en principio, compete a la entidad pública del orden nacional.

En este punto, se precisa que, si bien, la entidad pública mediante un vínculo jurídico contractual permitido por la ley hace uso de una figura para encomendar a un tercero la suscripción de los contratos de obra pública, esto no significa que la labor deje de depender de dicha entidad pública, no haga parte de sus funciones y, además, pierda la naturaleza de obra pública, o que por usar a un tercero que hace sus veces para la suscripción de los mismos, no se configure el hecho generador del tributo.

Así las cosas, los contratos de obra pública que se ejecuten en virtud de encargos fiduciarios, fiducias públicas, fiducias mercantiles o cualquier otra figura jurídica que permita la tercerización como un simple medio para la contratación y ejecución de obras públicas a cargo de entidades del orden nacional, estarán sometidos a la Estampilla.

En este punto, vale la pena destacar que, de conformidad con la Ley 489 de 1998, todos los organismos y entidades de la Rama Ejecutiva del Poder Público y de la

## Subdirección de Normativa y Doctrina

Administración Pública y los servidores públicos que por mandato constitucional o legal tengan a su cargo la titularidad y el ejercicio de funciones administrativas, prestación de servicios públicos o provisión de obras y bienes públicos y, en lo pertinente, a los particulares cuando cumplan funciones administrativas, están sujetos a la función pública. En consecuencia, siendo el objetivo de la función administrativa del Estado la satisfacción de las necesidades generales de todos los habitantes de conformidad con los principios, finalidades y cometidos consagrados en la Constitución Política, los organismos, entidades y personas encargadas, de manera permanente o transitoria, del ejercicio de funciones administrativas deben ejercerlas consultando el interés general y cumpliendo a cabalidad con las obligaciones que de dicha función se desprenden.

Así las cosas, toda vez que la ejecución de la obra pública competencia de la entidad pública del orden nacional es ejecutada a través de un tercero que está en función pública ejecutando recursos, dicho tercero obra en calidad de la entidad que representa.

Por lo tanto, se entiende que el tercero, quien suscribe el contrato de obra en nombre de la entidad pública del orden nacional, hace las veces de la misma y debe reportar a dicha entidad la información necesaria a efectos de cualquier requerimiento sobre la configuración, base gravable, tarifa y retención efectuada respecto de la Estampilla Pro Universidad Nacional y otras universidades de Colombia. Así como responder al Ministerio de Educación Nacional o a esta Entidad, cualquier requerimiento sobre la obligación de recaudación de dicho tributo.

Lo anterior aplica para el caso de los contratos de fiducia pública o encargos fiduciarios, ya que la entrega de los bienes materiales que son de naturaleza pública se efectúa en calidad de administración o en mero encargo de gestión de los mismos, pero el tercero no pasa a ser propietario de los recursos; es decir, no existe un cambio en la propiedad, menos aún, implica que se mute la naturaleza pública de los recursos, ni que la finalidad de la ejecución de las obras varíe, por lo que las mismas siguen siendo obras públicas a cargo de la entidad pública.

En este mismo sentido, en el caso de las fiducias mercantiles, el ejercicio de la actividad contractual deriva de las instrucciones dadas por una entidad pública en calidad de administradora y propietaria de los recursos públicos, quien actúa a través de un vocero (sociedad fiduciaria o cualquier tercero) que sirve como instrumento para el ejercicio de la función pública. Ello debido a que el objeto de las obras contratadas se ejecuta en el marco de las funciones de la entidad pública del orden nacional, en particular, la cual, en esencia es la titular de los recursos con los que se ejecutará la obra pública, cualquiera sea su denominación y cuyo gasto hará parte de la ejecución presupuestal a cargo de la misma.

Por ende, la naturaleza de contratos de obra como públicos no será discutible, cuando no haya duda que se trata de recursos de la entidad pública del orden nacional, que cuentan con sus correspondientes certificados de disponibilidad presupuestal, se someten a normas especiales para su manejo y, en este orden, se entienden ejecutados por la entidad pública del orden nacional, que tiene como objetivo el cumplimiento de los proyectos de obra pública que se destinan exclusivamente al sector público.

## Subdirección de Normativa y Doctrina

Como ejemplo de lo anterior, se presenta el caso de los contratos de obra celebrados por sociedades fiduciarias en calidad de administradoras de patrimonios autónomos y en nombre de la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas, la cual es una entidad pública, habilitada para realizar contratos de fiducia mercantil para el desarrollo de obras públicas, en los términos del artículo 245 de la Ley 1753 del 9 de junio de 2015 y tiene por objeto social: “(...) *identificar, promover, gestionar, gerenciar y ejecutar proyectos de renovación y de desarrollo urbano, en Bogotá u otras ciudades del país, así como construir o gestionar, mediante asociaciones público-privadas o contratación de obras, inmuebles destinados a entidades oficiales del orden nacional y a otros usos complementarios que pueda tener el mismo proyecto*”; como se observa de la norma, dichos contratos a pesar de que son derivados de la fiducia mercantil, tienen por objeto llevar a cabo obras públicas que están a cargo de la entidad pública del orden nacional.

Así, toda vez que el sujeto pasivo de la Estampilla es el contratista y la entidad que actúa como vocera del patrimonio es una intermediaria, esta última se constituye en un instrumento para el cumplimiento de las funciones públicas de la entidad pública del orden nacional ejecutora y propietaria de los recursos públicos, los cuales están destinados a la ejecución de la obra pública y, por ende, da lugar al hecho generador de la Estampilla.

Para finalizar, se precisa que, situación diferente ocurre cuando el patrimonio autónomo se constituye en virtud de la ejecución de recursos cuyos propietarios o fideicomitentes no son exclusivamente las entidades públicas del orden nacional, como es el caso de aquellos que se originan por el uso del mecanismo de pago de obras por impuestos de que trata el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016. Lo anterior, ya que estos patrimonios autónomos surgen con ocasión a la estructuración de proyectos de obra que, en esencia, son financiados por el contribuyente que hace uso del citado mecanismo de pago del impuesto sobre la renta y complementarios. Por lo tanto, no se trata de un contrato de obra que suscribe la entidad pública del orden nacional como ejecutora de recursos públicos a su cargo, sino que, por el contrario, se trata de una herramienta de pago que ha creado la ley para que el contribuyente del impuesto sobre la renta pueda cumplir con su deber de contribuir haciendo posible la ejecución de una obra pública. Tan es así que la norma (artículo 238 de la Ley 1819 de 2016) dispuso que es el contribuyente quien asume la realización de la obra en forma directa. En consecuencia, en este último caso no se configura el hecho generador de la Estampilla Pro Universidad Nacional y otras universidades de Colombia.

- En segundo lugar, se requiere incorporar al mismo descriptor 2. al numeral “2.2.1.5. *Convenios interadministrativos*” los sub numerales “2.2.1.5.1. *Contratos de obra derivados de convenios interadministrativos con cofinanciamiento de otras entidades que no son del orden nacional*” y “2.2.1.5.2. *Convenios interadministrativos con aportes en especie y sin subcontratación*”, así:

### *2.2.1.5.1. Contratos de obra derivados de convenios interadministrativos con cofinanciamiento de otras entidades que no son del orden nacional*

Respecto de los contratos de obra que se deriven de la ejecución del convenio interadministrativo celebrado entre una entidad del orden nacional y otra entidad de distinto orden, se precisa que sobre los mismos procederá el cobro de la contribución parafiscal

## Subdirección de Normativa y Doctrina

siempre que se trate de un contrato de obra pública suscrito por una entidad pública del orden nacional.

Ahora bien, respecto a la práctica de la retención en la fuente del tributo, toda vez que la norma no distingue el origen de los recursos de la entidad nacional o con cofinanciamiento, exigiendo para la configuración la participación como parte del contrato de obra de una entidad pública del orden nacional, es decir, el contrato debe ser suscrito por la entidad pública de orden nacional, este Despacho considera que al configurarse el hecho generador, se da lugar a la práctica de la retención en la fuente en los términos de los artículos 8 y 9 de la Ley 1697 de 2013, para lo cual se sugiere revisar el descriptor 3. del presente Concepto General Unificado.

### *2.2.1.5.2. Convenios interadministrativos con aportes en especie y sin subcontratación de obra*

Toda vez que, tal como se expuso en el punto anterior, de conformidad con la Ley 80 de 1993, la Ley 489 de 1998 y la Ley 1150 de 2007, se establece que las Entidades Estatales pueden asociarse entre sí, como forma de colaboración para el cumplimiento de sus fines y cometidos estatales mediante la celebración de convenios interadministrativos, dichos convenios interadministrativos no son propiamente un contrato de obra.

Por lo tanto, debe precisarse que si de la celebración de los mismos no se derivan contratos de obra que configuren el hecho generador de la Estampilla, el convenio no será objeto de la misma.

Lo anterior debido a que, aunque en algunos casos, la celebración del convenio tiene por objeto la ejecución de una obra pública, su construcción se ejecuta únicamente por las partes del convenio, sin requerir la celebración de un contrato de obra derivado. En estos eventos, alguna o todas las partes, efectúan diversidad de aportes en especie los que aunados logran el cumplimiento del objeto convenido.

A modo de ejemplo: Dos entidades suscriben un convenio interadministrativo con el fin de ejecutar una obra pública. Una entidad aporta los recursos en dinero y la otra aporta la mano de obra, con lo cual se lleva a cabo la ejecución de la obra pública convenida. En este escenario la ejecución de la obra no se efectúa en el marco de la celebración de un contrato de obra derivado del convenio. Por lo cual, no se configura el hecho generador de la Estampilla Pro Universidad Nacional.

- En tercer lugar, se requiere incorporar al descriptor 3. “*Base Gravable y Tarifa*” el numeral 3.3. denominado “*Modificaciones a la base gravable y tarifa en razón a la suscripción de adiciones*” con el fin de precisar la manera en la cual se debe proceder a calcular la base gravable de la Estampilla cuando el valor de los contratos ha sido adicionado, así:

### *3.3. Modificaciones a la base gravable y tarifa en razón a la suscripción de adiciones*

Tal como se expuso previamente, el artículo 5 de la Ley 1697 de 2013 es claro en establecer dentro del hecho generador de la Estampilla que las adiciones en dinero efectuadas a todo contrato de obra y conexo que suscriban las entidades del orden nacional, en cualquier lugar del territorio en donde se ejecute la obra, generan el tributo.

Subdirección de Normativa y Doctrina

Por ende, al tener que calcularse la base gravable de la Estampilla sobre el valor total del contrato de obra o conexo, esto incluye cualquier adición celebrada sobre los mismos.

De igual forma, debe tenerse en cuenta que el artículo 8 de la Ley 1697 de 2013 dispone que la base gravable y tarifa variarán dependiendo del valor total del contrato. En este sentido, nótese que para determinar la aplicación de esta variación la norma usa como unidad de medida el salario mínimo legal mensual vigente (SMLMV).

Así las cosas, la referencia al SMLMV dispuesta por la norma debe entenderse como una unidad de medida y, de esta manera, la misma debe ser aplicada de acuerdo con el momento en el cual se está celebrando la respectiva suscripción y posterior adición a los contratos de obra objeto del tributo.

Lo anterior significa que, el SMLMV a aplicar será el vigente en el momento en el cual se lleve a cabo la respectiva suscripción del contrato o la adición al mismo, según corresponda.

Esta claridad ostenta especial relevancia, en razón a que la determinación de la base gravable y tarifa de la Estampilla establecida por la Ley 1697 de 2013 se hace con rangos en SMLMV y ello, en consideración de este Despacho, se sustenta en la necesidad de hacer uso de una unidad de medida que permita aplicar la norma de forma general y permanente en el tiempo, facilitando la adecuación de las variaciones de la moneda.

- Para finalizar, se adiciona al descriptor 5. referido a la Retención en la fuente, el numeral 5.2. denominado *“Práctica de la retención en la fuente cuando las entidades del orden nacional actúan a través de sociedades fiduciarias y otros terceros que hacen sus veces”*, así:

*5.2. Práctica de la retención en la fuente cuando las entidades del orden nacional actúan a través de sociedades fiduciarias y otros terceros que hagan sus veces*

Acerca de la responsabilidad tributaria en materia de la práctica de la retención en la fuente en contratos de mandato o asimilados, incluidos los de administración delegada, para este Despacho es el mandatario- por el vínculo legal existente- quien debe cumplir con las obligaciones de retener y pagar a favor del Fondo Nacional de Universidades Estatales de Colombia el recaudo del tributo. En consecuencia, para el caso bajo análisis, también se puede concluir que deberá la sociedad fiduciaria o cualquier tercero en calidad de mandatario, en razón a su vínculo legal con la entidad pública, practicar la retención al momento del pago o abono en cuenta realizado con ocasión de los contratos de obra pública suscritos en virtud a su calidad de tercero a cargo de la ejecución de las obras por la entidad pública del orden nacional.

Es necesario precisar que la obligación es exigible para quien hace las veces de la entidad pública del orden nacional (sociedad fiduciaria o cualquier tercero mandatario), quien deberá suministrar toda la información requerida para el debido cumplimiento de la obligación tributaria en los términos del artículo 7 del Decreto 1050 de 2014 al Ministerio de Educación Nacional. Aunado a ello, deberá el tercero mandatario certificar

Subdirección de Normativa y Doctrina

a la entidad pública la retención efectuada detallando la información del recaudo retenido, información que deberá conservar a efectos de cualquier requerimiento posterior que pueda requerirse por parte de la administración tributaria o del Ministerio de Educación Nacional.

En los anteriores términos se adiciona el Concepto General Unificado Estampilla Pro Universidad Nacional No. 100202208-0585 del 09 de noviembre de 2020.

Así, se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet [www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co), la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad” – “técnica”–, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

NICOLAS

BERNAL ABELLA

Firmado digitalmente por  
NICOLAS BERNAL ABELLA  
Fecha: 2021.12.03 16:30:36  
-05'00'

**NICOLÁS BERNAL ABELLA**

Subdirector de Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Cra. 8 N° 6C-38, Piso 4, Edificio San Agustín

Bogotá D.C.

Proyectó: Judy Marisol Cespedes Quevedo

Aprobó: Comité de Normativa y Doctrina 2021

Con copia a los peticionarios.