



Bogotá, D.C.

Doctora
CLAUDIA TATIANA RAMOS BERMUDEZ
Subdirectora General de Infraestructura
Instituto de Desarrollo Urbano
Nit: 899999081-6

claudia.ramos@idu.gov.co; correspondencia@idu.gov.co

Calle 22 # 6 – 27

Bogotá D. C.

CONCEPTO

Referencia	2023ER027558O1 - 2023ER027562O1
Descriptor general	Tributario - Estampillas
Descriptores especiales	Recaudo de estampillas distritales – Contrato de mandato para practicar retención de estampillas.
Problema jurídico	¿Cuáles son las medidas que se pueden tomar para obtener el recaudo de estampillas cuando este no se ha efectuado a través del mecanismo de retención en la fuente?
Fuentes formales	Estatuto Tributario Nacional Acuerdo 19 de 1972 Acuerdo Distrital 187 de 2005 Acuerdo 001 de 2009 Acuerdo Distrital 696 de 2017 Acuerdo Distrital 669 de 2017 Decreto 807 de 1993 Decreto 714 de 1996 Consejo de Estado. Sección Cuarta, sentencia del 25 de noviembre de 2021. Expediente 08001-23-33-000-2015-00073-02(25452). C. P. Milton Chaves García. Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 03 de abril de 2014. Expediente 11001-03-27-000-2011-00010-00 -18760. C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

IDENTIFICACIÓN DE LA CONSULTA

El Instituto de Desarrollo Urbano plantea los siguientes interrogantes:

- (i) ¿Las estampillas Pro - Universidad Distrital Francisco José de Caldas 50 años, Pro - Bienestar del Adulto Mayor y Pro – Cultura de Bogotá, se generan en el marco de los contratos de obra de infraestructura para el Sistema de Transporte Público celebrados por el IDU, bajo el Convenio 20 de 2001, suscrito entre el IDU y Transmilenio S.A., ¿así como los demás convenios de la misma naturaleza?
- (ii) De ser positiva la respuesta anterior ¿En quién recae la obligación de retener o recaudar el valor de las estampillas Pro - Universidad Distrital Francisco José de Caldas 50 años, Pro - Bienestar del Adulto Mayor y Pro – Cultura de Bogotá, en el marco de los contratos de obra de infraestructura para el Sistema de Transporte Público celebrados por el IDU, bajo el Convenio 20 de 2001 suscrito entre el IDU y Transmilenio S.A., ¿así como los demás convenios de la misma naturaleza?
- (iii) Bajo las circunstancias actuales ¿cuál es el procedimiento que se debe seguir para efectuar la respectiva retención o recaudo y traslado al fisco?

Los anteriores interrogantes los plantean con fundamento en los antecedentes que se señalan a continuación.

ANTECEDENTES

1. El 20 de septiembre de 2001 se celebró un convenio interadministrativo entre el Instituto de Desarrollo Urbano, en adelante IDU y la Sociedad para el Transporte del Tercer Milenio TRANSMILENIO S. A. con el objeto de: *"...definir las condiciones en que las partes cooperarán para la contratación y pago de las inversiones requeridas para la infraestructura física del Sistema Transmilenio."*
2. En la cláusula de esquema de cooperación interinstitucional se acordó que el IDU, tramitará y llevará hasta su culminación, los procesos de contratación que sean requeridos tanto para infraestructura física del Sistema Transmilenio, así como para las interventorías que sean requeridas para su seguimiento y supervisión. De igual forma se indicó que TRANSMILENIO no participará, ni será responsable, de estas labores de contratación, salvo por la obligación del manejo presupuestal y de realizar los pagos al contratista. Se precisó que TRANSMILENIO asumirá directa y únicamente la obligación de hacer los pagos a los contratistas con cargo a su presupuesto, para lo cual hará los registros presupuestales que ordena la ley. Únicamente para esos efectos, TRANSMILENIO concurrirá, conjuntamente en su calidad de pagador. Y en todo caso, se entiende, y así quedará consignado en los contratos que se celebren, que los pagos que debe hacer TRANSMILENIO a los contratistas, solo se harán previa orden expresa y escrita del IDU.
3. Bajo el convenio anterior, el 25 de noviembre de 2019 se suscribió el Contrato de Obra IDU-1601-2019, entre el INSTITUTO DE DESARROLLO URBANO (IDU) y el CONSORCIO CARACAS SUR. Y respecto del presupuesto oficial se dijo que

fueron tenidos en cuenta, entre otros, los costos de las estampillas: - Universidad Distrital Francisco José de Caldas - 50 años; pro cultura y pro personas Mayores.

4. Posteriormente, en la auditoria efectuada por la CONTRALORÍA DE BOGOTÁ D. C. al I. D. U, en la cual se efectuó el seguimiento al Contrato de Obra 1601-2019; se dejó como hallazgo administrativo, con presunta incidencia disciplinaria y fiscal por valor \$931.009.434, el hecho de que la entidad presupuestara estampillas que no se evidenciaron en las deducciones de las órdenes de pago durante la ejecución del citado contrato.

5. Una vez se consultó a Transmilenio S. A. este informó que: *“para efectos presupuestales observa las características de una Empresa Industrial y Comercial del Estado (naturaleza jurídica) y en materia de pago actúa como agente retenedor de impuestos, tasas y contribuciones observando en su aplicación los elementos de la obligación tributaria (sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, hecho imponible, causación, base gravable, tarifa, periodo gravable)”*. Por lo anterior, concluyó que, por ser una entidad del sector descentralizado no es responsable de practicar el recaudo, por ende, los pagos derivados de los Contratos IDU no son sujetos de la aplicación del descuento por las Estampillas señaladas anteriormente.

CONSIDERACIONES

Con el propósito de resolver el interrogante planteado se procederá a: 1) indicar las obligaciones del IDU y de Transmilenio en virtud del convenio interadministrativo, así como del Contrato de Obra 1601 de 2019; 2) verificar los elementos de cada una de las estampillas y 3) analizar el caso concreto.

1. Obligaciones del IDU y Transmilenio

A continuación, se identifican las obligaciones del Instituto de Desarrollo Urbano, en adelante IDU y Transmilenio S.A., contenidas en el Convenio 020 de 2001 y las contenidas en el Contrato de Obra 1601 de 2019.

1.1. Convenio interadministrativo entre el IDU y TRANSMILENIO S. A.

En el Convenio Interadministrativo 020 de 2001 dispone lo siguiente en su cláusula segunda sobre el esquema de cooperación interinstitucional:

"CLÁUSULA SEGUNDA.- ESQUEMA DE COOPERACIÓN INTERINSTITUCIONAL: [...]El IDU, de manera autónoma y bajo su responsabilidad, atendiendo a su estructura organizacional y funcional, estructurará, iniciará, tramitará y llevará hasta su culminación, los procesos de contratación que sean requeridos tanto para infraestructura física del Sistema Transmilenio, así como para las interventorías que sean requeridas para su seguimiento y supervisión. [...]En tal sentido, una vez llevados a cabo los procesos de selección en la entidad, se adjudicarán y celebrarán los contratos

correspondientes. Igualmente, el IDU adoptará, también de manera autónoma y bajo su responsabilidad, las modificaciones o aclaraciones a cualquiera de los documentos anteriores.

[...]

3. Los certificados de disponibilidad presupuestal, necesarios para la apertura de las licitaciones y concursos, para la contratación misma, para respaldar los eventuales contratos adicionales o modificatorios o, en general, para cualquier otro fin relacionado con la ejecución de las obras o inversiones requeridas para las obras a que se refiere el objeto del presente convenio, serán otorgados por TRANSMILENIO, con cargo a su presupuesto de la vigencia fiscal de 2001 y/o a la autorización de compromiso de vigencias futuras. Será el IDU el único responsable de definir la necesidad de estos recursos, dentro del límite de las apropiaciones presupuestales con que cuenta TRANSMILENIO, y hacer la solicitud correspondiente a TRANSMILENIO, para que esta última entidad expida los certificados de disponibilidad presupuestal respectivos.

4. Las partes acuerdan las siguientes condiciones para la ejecución de los recursos tendientes a cumplir las obligaciones del presente convenio. 1. El IDU deberá cumplir la totalidad de los requisitos previos a la celebración de los contratos, salvo la expedición del certificado de disponibilidad presupuestal que le corresponderá expedir a la Dirección Financiera de TRANSMILENIO S.A. [...]

[...]4. La responsabilidad en la elaboración, expedición, realización, suscripción y celebración de los actos y actuaciones administrativas precontractuales, contractuales y postcontractuales corresponderá a las distintas dependencias y funcionarios del IDU, según su régimen legal de competencias, delegación y desconcentraciones A TRANSMILENIO S.A. le corresponde ejecutar las decisiones y solicitudes que le realice y ordene el IDU, en desarrollo y ejecución de las obligaciones adquiridas en virtud del convenio No. 20 del 2001.

5 TRANSMILENIO hará dichos pagos dentro de los cuarenta y cinco (45) días siguientes al recibo de la solicitud del IDU. Para garantizar el cumplimiento de ese plazo, el IDU deberá comunicar, antes de la suscripción de los documentos con terceros, el cronograma del plan de pagos previsto, con el objeto de que TRANSMILENIO manifieste si su programa de caja permite hacer los pagos en los plazos previstos. En todo caso, las obligaciones de pago que se asuman con terceros, deberán respetar esa manifestación de TRANSMILENIO.[...]

Se destaca de lo anterior, que el IDU será el responsable de tramitar y llevar hasta su culminación, los procesos de contratación que sean requeridos, tanto para infraestructura física del Sistema Transmilenio, como para las interventorías que se necesiten.

Por otra parte, Transmilenio, de un lado, reconoce que es el obligado a efectuar los pagos a los contratistas con cargo a su presupuesto, para lo cual, debe hacer los registros presupuestales a los que haya lugar, e igualmente, de manera general y respecto a los pagos, actuar “como agente retenedor de impuestos, tasas y contribuciones observando en su aplicación los elementos de la obligación tributaria

(sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, hecho imponible, causación, base gravable, tarifa, periodo gravable)”, pero del otro, manifiesta que dada su naturaleza jurídica no tiene la calidad de agente retenedor de las estampillas.¹

1.2. Contrato de obra 1601 de 2019

En cumplimiento de los anteriores roles, el IDU celebró el Contrato de Obra 1601 de 2019, en el cual, como obligaciones de este y Transmilenio, se señalaron las siguientes:

“CLÁUSULA 7. OBLIGACIONES PRINCIPALES DEL IDU Y TRANSMILENIO Además de las previstas en otras cláusulas del presente Contrato o en sus Apéndices, o de las que se desprendan de su naturaleza, serán obligaciones del IDU y TRANSMILENIO, según corresponda a cada uno de ellos: a) TRANSMILENIO tendrá como única obligación con ocasión del presente Contrato, efectuar los pagos a que se compromete, de conformidad con la CLÁUSULA 14, la CLÁUSULA 34 y la CLÁUSULA 40 del presente Contrato. En cualquier caso, que el Contrato mencione una obligación de pagar alguna suma de dinero al Contratista, por cualquiera de los conceptos señalados en el Contrato, se entenderá que TRANSMILENIO será el encargado de hacer efectivo dicho pago, previa solicitud expresa y escrita del IDU. Lo anterior, salvo la Remuneración de las Obra para Redes y la Remuneración por Mayores Cantidades de Obra para Redes que estará a cargo del IDU.

[...]

CLÁUSULA 13. APROPIACIONES PRESUPUESTALES: Para atender los pagos derivados de este Contrato, TRANSMILENIO cuenta con el Certificado de Disponibilidad Presupuestal Vigencias Futuras No. 201908 2722 del 30 de agosto de 2019.

CLÁUSULA 14. FORMA DE PAGO: En cualquier caso, que el Contrato mencione una obligación de pagar alguna suma de dinero al Contratista, por cualquiera de los conceptos señalados en el presente documento, se entenderá que TRANSMILENIO será el encargado de hacer efectivo dicho pago, previa solicitud expresa y escrita del IDU. Con excepción de aquellos pagos amparados bajo los convenios interadministrativos entre empresas de servicios públicos y el IDU.

CLÁUSULA 15. DESCUENTOS 15.1. DEDUCCIONES Y RETENCIONES TRIBUTARIAS Además de los otros descuentos previstos en este Contrato y en las normas vigentes, del valor de los pagos que adeude el IDU al Contratista se harán todas las deducciones y retenciones previstas en las normas tributarias que sean aplicables durante la vigencia del Contrato.” (Se resalta).

De lo anterior, se resaltan dos aspectos.

¹ Tomado del texto de solicitud de concepto del IDU. Radicación 2023ER02755801.

- De un lado, que en el contrato se dejó estipulado que cuando en este se mencione una obligación de pagar alguna suma de dinero al contratista por cualquiera de los conceptos señalados en el contrato, corresponde a TRANSMILENIO hacer efectivo dicho pago, previa solicitud expresa y escrita del IDU. Con excepción de aquellos pagos amparados bajo los convenios interadministrativos entre empresas de servicios públicos y el IDU.
- De otro lado, en particular, la Cláusula 15 determina que, “del valor de los pagos que adeude el IDU al Contratista” se harían “todas las deducciones y retenciones previstas en las normas tributarias que sean aplicables durante la vigencia del Contrato”.

Sobre este último aspecto es necesario reconocer que, si las retenciones debidas eran las “previstas en las normas tributarias aplicables”, ello significaba una remisión a éstas con el objetivo de analizarlas a la luz del hecho generador, de la base gravable, pero también de la definición de los agentes de retención.

Por la anterior razón, deben examinarse las normas tributarias y los elementos que gobiernan las estampillas objeto de estudio.

2. Elementos de las estampillas Pro - Universidad Distrital Francisco José de Caldas 50 años, Pro - Bienestar del Adulto Mayor y Pro – Cultura de Bogotá

A continuación, se precisará, respecto a cada una de las estampillas: el sujeto pasivo, el hecho generador, y el deber de retención del valor de las estampillas con identificación del agente de retención.

2.1. Estampilla Pro - Universidad Distrital Francisco José de Caldas 50 años

En relación con el sujeto pasivo y el hecho generador, el artículo 2 del Acuerdo 696 de 2017² establece:

“ARTÍCULO SEGUNDO. Sujeto Pasivo, Causación y Tarifa. Todas las personas naturales y jurídicas 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 deberán pagar a favor de la misma Universidad Distrital y la Universidad Nacional de Colombia sede Bogotá, la Estampilla Universidad Distrital Francisco José de Caldas 50 años, equivalente al uno punto uno por ciento (1.1%) del valor del pago anticipado, si lo hubiere, y de cada cuenta que se le pague al contratista.”

² “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.”

(...)"

En relación con la retención, el artículo 1 del Decreto 250 de 2018, establece:

"Artículo 1°. RESPONSABLES. Los organismos y entidades de la Administración Central, los Establecimientos Públicos del Distrito Capital de Bogotá y la Universidad Distrital Francisco José de Caldas serán responsables de la "Estampilla Universidad Distrital Francisco José de Caldas 50 años" por lo cual deben descontar, el uno punto uno por ciento (1.1%) del valor del pago anticipado, si lo hubiere y de cada cuenta que proceda, sin incluir el IVA; que se le pague al contratista, salvo en los convenios interadministrativos celebrados entre ellas.

(...)"

2.2. Estampilla Pro Bienestar del Adulto Mayor

En relación con el sujeto pasivo y el hecho generador, los artículos 3 y 5 del Acuerdo 188 de 2005, establece:

"ARTICULO 3. Sujeto Pasivo. Son sujetos pasivos de la estampilla dispuesta en el artículo primero de este Acuerdo, las personas naturales y jurídicas que suscriban contratos con las entidades que conforman el Presupuesto Anual del Distrito.

[...]

ARTÍCULO 5. Hecho Generador. La suscripción de contratos y las adiciones a los mismos con las entidades que conforman el presupuesto anual del Distrito Capital de Bogotá."

En relación con la retención, el artículo 4 del mencionado acuerdo:

"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"

2.3. Estampilla Pro - Cultura de Bogotá

En relación con el sujeto pasivo y el hecho generador, los artículos 4 y 6 del Acuerdo 187 de 2005³, establecen:

"ARTÍCULO CUARTO. Sujeto Pasivo. Son sujetos pasivos de la estampilla "PRO CULTURA", todas las personas naturales y jurídicas que suscriban contratos con las entidades que conforman el Presupuesto Anual del Distrito Capital de Bogotá.

[---]

³ "Por medio del cual se ordena la emisión de la Estampilla de Pro Cultura de Bogotá".

“ARTÍCULO SEXTO. Hecho Generador. La suscripción de contratos y las adiciones a los mismos con las entidades que conforman el presupuesto anual del Distrito Capital de Bogotá.”

En relación con la retención, el artículo 5 de la misma norma dispone:

“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.”

2.4. Elementos comunes en las estampillas Pro - Universidad Distrital Francisco José de Caldas 50 años, Pro - Bienestar del Adulto Mayor y Pro – Cultura de Bogotá

Como queda visto, para que se configure el hecho generador de las estampillas en el Distrito Capital, se requiere la intervención de determinados órganos o sujetos del Distrito Capital en calidad de contratantes: entidades de la administración central, establecimientos públicos o entidades que conforman el presupuesto anual del Distrito Capital.

De otro lado, desde la perspectiva de las normas que gobiernan las retenciones, son las entidades públicas distritales contratantes las que tiene la obligación de retención del valor de las diferentes estampillas. Los recursos de esa manera recaudados, deberán ser consignados en las cuentas de la Dirección Distrital de Tesorería para su manejo en los términos de los artículos 28 a 30 del Decreto Distrital 192 de 2021⁴.

3. Análisis del caso concreto

A continuación, se procede al análisis del caso concreto. Para ello, i) inicialmente, se estudia el Contrato de Obra 1601 de 2019 a la luz de los hechos generadores y la sujeción pasiva en las estampillas analizadas; ii) posteriormente, se examina el aspecto referido a la calidad de agente de retención de Transmilenio S.A., en el marco del referido contrato y de la normatividad vigente; iii) enseguida se pasa al análisis de las posibles discrepancias que hubieran podido surgir entre IDU y Transmilenio S.A.; y iv) finalmente se aborda el asunto desde la perspectiva de las medidas correctivas que IDU y Transmilenio pueden llevar a cabo para asegurar el recaudo de las estampillas causadas con motivo de los contratos que aquel debe celebrar en el marco del Convenio 020 de 2001.

3.1. El Contrato de Obra 1601 de 2019 a la luz de los hechos generadores y la sujeción pasiva en las estampillas analizadas

⁴ Por medio del cual se reglamenta el Estatuto Orgánico del Presupuesto Distrital y se dictan otras disposiciones

El Instituto de Desarrollo Urbano IDU fue creado mediante el Acuerdo 19 de 1972⁵ del Concejo de Bogotá y conforme a los estatutos de aquel, establecidos en el Acuerdo 001 de 2009⁶, es un establecimiento público, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente, adscrito a la Secretaría Distrital de Movilidad, con domicilio en la ciudad de Bogotá.

Teniendo en cuenta que el Instituto de Desarrollo Urbano, por su naturaleza de establecimiento público, hace parte del presupuesto anual del Distrito Capital, como lo indica el artículo 27 del Decreto 714 de 1996⁸, los contratos de construcción que celebre el mencionado instituto se encuentran gravados con estampillas.

Así las cosas, los contratistas del IDU están gravados con las estampillas, salvo las excepciones normativas que correspondan.

3.2. Sobre la calidad o no de agente de retención de Transmilenio S.A., en el marco del Contrato de Obra 1601 de 2019 y de la normatividad vigente

En la cláusula 14 del Contrato de Obra 1601 de 2019, referida a la forma de pago, se indica que cuando haya una obligación de pagar alguna suma de dinero al contratista, se entiende que TRANSMILENIO es el encargado de hacer efectivo dicho pago, previa solicitud expresa y escrita del IDU.

Adicionalmente, en la cláusula 15, sobre deducciones y retenciones, se precisa que, además de los otros descuentos previstos en ese contrato y en las normas vigentes, del valor de los pagos que adeude el IDU al contratista se harán todas las deducciones y retenciones previstas en las normas tributarias que sean aplicables durante la vigencia del Contrato.

La regla general es que la entidad u órgano contratante, también sea el pagador; de lo que se sigue que actúe en calidad de agente de retención de las estampillas.

⁵ Por el cual se crea y reglamenta el funcionamiento del Instituto de Desarrollo Urbano.

⁶ Por el cual se expiden los Estatutos del Instituto de Desarrollo Urbano, IDU

⁷ ARTÍCULO 2º. De la Cobertura del Estatuto. El presente Estatuto consta de dos (2) niveles: Un primer nivel que corresponde al Presupuesto Anual del Distrito Capital que comprende el Presupuesto del Concejo, la Contraloría, la Personería, la Administración Central Distrital y los Establecimientos Públicos Distritales que incluyen a los Entes Autónomos Universitarios.

El Presupuesto General del Distrito incluirá el Presupuesto de los Fondos de Desarrollo Local y el Presupuesto de las Empresas Industriales y Comerciales y Sociedades de Economía Mixta con el régimen de aquellas, del Distrito Capital.

[...]

⁸ Por el cual se compilan el Acuerdo 24 de 1995 y Acuerdo 20 de 1996 que conforman el Estatuto Orgánico del Presupuesto Distrital.

Sin embargo, en el caso bajo estudio, dicha regla general no aplica, como quiera que el Contratante (IDU) y Pagador (Transmilenio S.A.) son personas distintas, tal como se estableció en el Convenio Interadministrativo 020 de 2001.

Así las cosas, si Transmilenio S. A. no hace parte del Presupuesto Anual del Distrito, ni tampoco es organismo o entidad de la Administración Central, entonces, de conformidad con lo indicado por las normas que regulan la retención en las estampillas, en principio, no podía ser agente de retención.

3.3. Sobre las posibles discrepancias que hubieran podido surgir entre IDU y Transmilenio S.A.

Antes de identificar las discrepancias que, en relación con las estampillas hubieran podido surgir entre IDU y Transmilenio S.A., es oportuno decir, a manera de síntesis parcial, que:

- El hecho generador de las estampillas estudiadas es la suscripción o adición de contratos con entidades y órganos que hacen parte del Presupuesto Anual del Distrito.
- El sujeto pasivo de las estampillas es la persona contratista de la entidad u órgano del Presupuesto Anual del Distrito.
- Las retenciones en las estampillas están diseñadas, de tal manera que, en una misma persona u órgano se verifiquen estas tres calidades: i) contratante, ii) pagador, y iii) retenedor. Así:
Contratante = Pagador = Retenedor

En el caso bajo estudio, esa identidad se rompe, como quiera que Contratante (IDU) y Pagador (Transmilenio S.A.) son personas diferentes.

Pues bien, del diseño descrito anteriormente se infiere lo siguiente:

- Que, desde la perspectiva del IDU, y con base en el Contrato de Obra 1601 de 2019, y particularmente de la Cláusula 15.1, referida a “DESCUENTOS 15.1. DEDUCCIONES Y RETENCIONES TRIBUTARIAS”, el IDU esperaba, racionalmente, que Transmilenio efectuara las retenciones sobre estampillas.
- Que, desde la perspectiva de Transmilenio, y con fundamento en las normas que gobiernan las estampillas, este, razonablemente, asumió que no tenía la calidad de agente de retención por lo dicho renglones atrás.

En criterio de esta Dirección, puede inferirse que la discrepancia entre el IDU y Transmilenio S.A. tiene origen en dos argumentaciones que, aunque sólidas, son incompletas. En efecto, en el caso del IDU, este consideró que el contenido de la

Cláusula 15.1 era suficiente para que Transmilenio S. A. practicara las retenciones, mientras que Transmilenio, pudo haber considerado que dicha cláusula no era suficiente, máxime cuando él no suscribe el contrato.

Así las cosas, es posible considerar que, en el caso bajo estudio, se presentó una diferencia de criterios que significó que una y otra entidad, cobijadas por una apariencia jurídica⁹, desplegaran una conducta como la observada, que se tradujo en que el sujeto pasivo de las estampillas causadas en virtud del Contrato de Obra 1601 de 2019, aún no las haya pagado.

3.4. Medidas correctivas que IDU y Transmilenio pueden llevar a cabo para asegurar el recaudo de las estampillas causadas con motivo de los contratos que aquel debe celebrar en el marco del Convenio 020 de 2001

A continuación, se aborda el asunto, desde la perspectiva de las medidas correctivas que IDU y Transmilenio pueden llevar a cabo con el objetivo de asegurar el recaudo de las estampillas.

3.4.1. Fundamento legal de las medidas

Las medidas correctivas que se proponen tienen, como fundamentos iniciales, que el hecho generador de las estampillas estudiadas es la suscripción o adición de contratos con entidades y órganos que hacen parte del Presupuesto Anual del Distrito, y que el sujeto pasivo de las estampillas es la persona contratista de la entidad u órgano del Presupuesto Anual del Distrito.

Pero también, se fundamentan en que la retención no es considerada un tributo, sino una forma de recaudo, motivo por el cual, el sujeto pasivo no puede argumentar que quien le hace los pagos derivados del contrato no es agente de retención, para con ello, liberarse, a su vez, del pago del tributo – estampilla.

En el anterior sentido, el Consejo de Estado¹⁰ se manifestó de la siguiente manera:

[...]

Según el artículo 367 del Estatuto Tributario, la retención en la fuente tiene por objeto conseguir en forma gradual que el impuesto se recaude en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se cause.

La retención en la fuente, en sí misma considerada, no es un tributo. Es un mecanismo que puede cobijar todo un conjunto de tributos, en orden a obtener su recaudo gradual, en lo posible, dentro del mismo período gravable de su causación.

⁹ Tal es la categoría que emplea el Consejo de Estado cuando estudia la “diferencia de criterios” en materia tributaria.

¹⁰ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 03 de abril de 2014. Expediente 11001-03-27-000-2011-00010-00 -18760. C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

[...]

Sobre el particular, la Sala ha precisado lo siguiente¹¹:

“La retención en la fuente del impuesto sobre la renta permite su recaudo al tiempo que el contribuyente percibe el ingreso e impone el deber a cargo de quien tiene una obligación dineraria (agente retenedor) a favor de otra persona, de conservar, guardar o descontar del pago o del abono en cuenta, una suma determinada a título de impuesto.

Bajo esta perspectiva, la retención en la fuente no es un impuesto, es sólo un medio que facilita, acelera y asegura el recaudo del tributo, pero que tiene su fundamento en la ley. (arts. 365 y ss. del Estatuto Tributario)

Con este mecanismo, se vincula a los particulares en la gestión tributaria, imponiéndoles un deber de colaboración que se concreta en las siguientes obligaciones:

- 1. Practicar las retenciones a que haya lugar; (art. 375 del E.T.)*
- 2. Expedir a los beneficiarios de los pagos, los correspondientes certificados donde consten las retenciones practicadas; (arts. 378 y 381 del E.T.)*
- 3. Presentar las declaraciones mensuales de retención en la fuente; (art. 375 del E.T.)*
- 4. Consignar las retenciones en las entidades autorizadas para recaudar y dentro de los plazos fijados. (art. 376 del E.T.)*

Se presume que el cumplimiento de las anteriores obligaciones será realizado de forma voluntaria, en virtud de la supremacía del interés general sobre el particular, pero en caso de incumplirse, el Estado cuenta con la potestad coercitiva para determinarlo y exigirlo. Por lo demás, apropiarse de las retenciones practicadas constituye un delito sancionado con pena de prisión. (art. 665 del E.T.)”(Subrayas fuera de texto)

[...]

Precisados los fundamentos legales, se identifican y desarrollan dos tipos de medidas complementarias.

3.4.2. Medida correctiva fundada en el régimen de retenciones

Una primera medida correctiva que esta Dirección identifica, parte de los siguientes supuestos: i) que el Contrato de Obra 1601 de 2019 aún se encuentra en ejecución; ii) que en la cláusula 15.1 de aquel se estableció que *“del valor de los pagos que adeude el IDU al Contratista se harán todas las deducciones y retenciones previstas en las normas tributarias que sean aplicables durante la vigencia del Contrato”*; iii) que la convención habilita la práctica de retenciones, y iv) que las normas que gobiernan las estampillas prevén las retenciones como mecanismo para su recaudo.

¹¹ Sentencia del 8 de marzo de 2002, exp. 12478 C.P. Ligia López Díaz.

Esa primera medida consiste en que Transmilenio S.A., de los pagos que aún deban hacerse al contratista, no sólo realice las retenciones que hubieran podido practicársele, sino también que practique aquellas que aún faltan. Resulta importante manifestar que, en criterio de esta Dirección, los porcentajes de retención que se fijan para cada estampilla, si bien figuran en función de cada uno de los pagos, operan principalmente como un límite máximo de retenciones atendiendo el valor total del contrato que corresponda, y que por lo tanto no puede sobrepasarse. Para ello, sería prudente que se adicione el Convenio 1601 de 2019, el sentido de manifestar que, para efectos del cobro de las estampillas al contratista, Transmilenio actuará como mandatario del IDU, o se suscriba un contrato de mandato aparte, pero con el mismo objeto.

En efecto, según se ha expuesto en el texto, Transmilenio S.A, a pesar de ser el pagador de los contratos que celebre el IDU en el marco del Convenio 020 de 2001, no podría, en principio, fungir como agente de retención de estampillas, justamente porque no hace parte del Presupuesto Anual del Distrito, ni pertenece a la Administración Central. A pesar de lo anterior, sí existe una alternativa para que Transmilenio S.A. retenga. La figura, como ya se había anunciado, es la suscripción del mandato, amparada el parágrafo 2° del artículo 368 del Estatuto Tributario, aplicable por remisión del artículo 127-6 del Decreto Distrital 807 de 1993¹², que dice lo siguiente:

“ARTICULO 368. QUIENES SON AGENTES DE RETENCIÓN. <Fuente original compilada: L. 52/77 Art. 4o. y L. 75/86 Art. 19> <Aparte entre corchetes incluido por el artículo 115 de la Ley 488 de 1998. El nuevo texto es el siguiente:> Son agentes de retención o de percepción, las entidades de derecho público, los fondos de inversión, los fondos de valores, los fondos de pensiones de jubilación e invalidez, los consorcios, las comunidades organizadas, {las uniones temporales} y las demás personas naturales o jurídicas, sucesiones ilíquidas y sociedades de hecho, que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.

[...]

PARAGRAFO 2o. <Parágrafo adicionado por el artículo 122 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> Además de los agentes de retención enumerados en este artículo, el Gobierno podrá designar como tales a quienes efectúen el pago o abono en cuenta a nombre o por cuenta de un tercero o en su calidad de financiadores de la respectiva operación, aunque no intervengan directamente en la transacción que da lugar al impuesto objeto de la retención. (Subrayado fuera de texto)

[...]

¹² Por el cual se armonizan el procedimiento y la administración de los tributos distritales con el Estatuto Tributario Nacional y de dictan otras disposiciones. “Artículo 127-6°.- Adicionado por el art. 1, Decreto 422 de 1996. <El texto adicionado es el siguiente> Normas Aplicables en Materia de Retención en la Fuente. A falta de normas específicas al respecto, a las retenciones en la fuente de acuerdo con las autorizaciones legales, le serán aplicables, en lo pertinente, las disposiciones contenidas en los libros II y V del Estatuto Tributario Nacional.”

Respecto al alcance de la norma anterior, el Consejo de Estado manifestó¹³:

“En ese sentido, el artículo 29 del Decreto 3050 de 1997 reglamenta cabalmente el artículo 368 parágrafo 2 del Estatuto Tributario, dado que dicha norma superior faculta al Gobierno Nacional para fijar como agentes de retención a “quienes efectúen pagos o abonos en cuenta a nombre o por cuenta de un tercero”, que son exactamente los mandatarios, para lo cual necesariamente deben tener en cuenta la calidad de la persona en cuyo beneficio actúan y no su propia calidad, pues frente al mandante no actúan en nombre propio.”

De esta manera, Transmilenio S. A., quien además afecta su presupuesto al efectuar los pagos, podría practicar, bajo la figura del mandato, las retenciones de estampillas, teniendo en cuenta la calidad del IDU.

3.4.3. Medida correctiva complementaria

Una medida correctiva complementaria, tiene como supuesto que los valores recaudados, producto de la retención perfilada anteriormente, fueran insuficientes para obtener el pago total de las estampillas de parte del contratista.

Fundamento de la medida complementaria

Dentro del estudio hecho no se ha encontrado una norma particular que regule la manera de recaudar un tributo dejado de percibir cuando las reglas que gobiernan su retención no eran, en estricto, aplicables al caso. Sin embargo, existe una norma que puede ofrecer luces sobre la irrenunciabilidad del recaudo: el artículo 370 del Estatuto Tributario Nacional que expresa:

“ARTICULO 370. LOS AGENTES QUE NO EFECTUEN LA RETENCION, SON RESPONSABLES CON EL CONTRIBUYENTE. <Fuente original compilada: L. 52/77 Art. 6o.> No realizada la retención o percepción, el agente responderá por la suma que está obligado a retener o percibir, sin perjuicio de su derecho de reembolso contra el contribuyente, cuando aquél satisfaga la obligación. Las sanciones o multas impuestas al agente por el incumplimiento de sus deberes serán de su exclusiva responsabilidad.”

Así las cosas, y más allá de que el IDU no tenga la calidad de agente de retención, para con ello encuadrarse en la descripción subjetiva que hace ese artículo 370, esta Dirección considera que a este sí le corresponde, como entidad contratante, emplearse para “percibir” el tributo.

No se trata de aplicar, sin ningún ejercicio de ajuste o adaptación, el artículo 370 transcrito. Se trata de reconocer que, si la entidad contratante puede solicitar el

¹³ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 03 de abril de 2014. Expediente 11001-03-27-000-2011-00010-00 -18760. C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

reembolso de una eventual suma que pagará ella misma por concepto de estampilla dejada de recaudar, igualmente, podría intentar su recaudo, antes de que el titular del tributo (Distrito Capital) se lo exigiera formalmente. Lo anterior, en aplicación de los principios que gobiernan el ejercicio de la función administrativa. Para ello, debería desplegar un procedimiento similar al que emplearía desplegaría en el evento en que estuviera intentando un reembolso por sumas dejadas de retener.

Adicional a lo anterior se precisan que, una vez efectuado el recaudo, corresponderá al IDU presentar la correspondiente declaración tributaria del recaudo por concepto de las estampillas, incorporando en esta los valores así recaudados del contratista.

3.4.4. Consideración común a las medidas correctivas

Una consideración común a las medidas correctivas, tiene que ver con las sanciones. Así, respecto a la procedencia o no de sanciones, resulta pertinente citar, en extenso, el Concepto 1153 de 2007 emitido por la Secretaría Distrital de Hacienda respecto a este punto¹⁴. En este sentido, dijo la Secretaria:

“Pero no podemos dejar de lado que son responsables del recaudo los organismos y entidades que conforman el presupuesto anual del Distrito Capital de Bogotá. (Administración Central, establecimientos públicos, entes de control y la Universidad Distrital Francisco José de Caldas).

Es importante observar el alcance de la obligación tributaria a cargo de los entes distritales, porque si bien los acuerdos in exámine, determinan la sujeción pasiva en cabeza de un contratista, acumula la totalidad de obligaciones tributarias en la búsqueda de hacer procedente el recaudo de la estampilla, en cabeza del mismo Distrito; es decir, si bien el sujeto pasivo es quien realiza un contrato con el Distrito, no podría en forma alguna caer sobre él ningún tipo de sanción tributaria por el incumplimiento de las obligaciones a cargo del contribuyente.

Quiere decir lo anterior, que siendo el Distrito el ente encargado de la recaudación, declaración, consignación y entrega de información, limita con este punto la generación de cualquier responsabilidad en cabeza del retenido, trasladándose todas y cada una de las obligaciones tributarias a los mismos entes distritales.

[...]

Si bien tal confusión no es plena en el caso de autos, ya que el sujeto activo y el sujeto pasivo son personas diferentes, no debe dejarse de lado que el sujeto activo y el obligado tributario si son la misma persona, ya que las disposiciones normativas han ordenado que sea el mismo Distrito quien recaude las citadas estampillas, las declare, pague e informe, haciendo que necesariamente a pesar de no ser el sujeto pasivo de los tributos, si se sea el obligado a cumplir

¹⁴ <https://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=25361>

con las obligaciones formales e instrumentales, es decir , que podría afirmarse que el Distrito Capital es el dueño del tributo, pero a la vez el obligado tributario ya que debe recaudarlo, declararlo, cancelarlo e informar sobre el recaudo.

[...]

Como colorario de lo anterior tenemos que, en los casos en que el Distrito Capital de Bogotá, sea titular del tributo y a la vez el obligado a recaudar y declarar el mismo, no puede generarse sanciones de extemporaneidad y/o mora, por existir concurrencia del sujeto activo y el obligado a recaudar, declarar y consignar el tributo, generándose así una confusión en los extremos del vínculo obligacional del tributo.”

CONCLUSIONES

Efectuado el análisis que antecede, esta Dirección procede a responder los cuestionamientos y posturas formulados:

¿Las estampillas Pro - Universidad Distrital Francisco José de Caldas 50 años, Pro - Bienestar del Adulto Mayor y Pro – Cultura de Bogotá, se generan en el marco de los contratos de obra de infraestructura para el Sistema de Transporte Público celebrados por el IDU, bajo el Convenio 20 de 2001, suscito entre el IDU y Transmilenio S.A., ¿así como los demás convenios de la misma naturaleza?

Sí, dado que se configuran los hechos generadores de las mencionadas estampillas, como se explicó en la parte considerativa.

De ser positiva la respuesta anterior ¿En quién recae la obligación de retener o recaudar el valor de las estampillas Pro – Universidad Distrital Francisco José de Caldas 50 años, Pro – Bienestar del Adulto Mayor y Pro – Cultura de Bogotá, en el marco de los contratos de obra de infraestructura para el Sistema de Transporte Público celebrados por el IDU, bajo el Convenio 20 de 2001 suscito entre el IDU y Transmilenio S.A., ¿así como los demás convenios de la misma naturaleza?

Conforme lo que se ha expuesto, dependiendo de la medida correctiva de la que se haga uso, corresponderá a Transmilenio S.A., previo mandato, practicar las retenciones, o al IDU, emplearse en procura de obtener el pago de las estampillas debidas.

Bajo las circunstancias actuales ¿cuál es el procedimiento que se debe seguir para efectuar la respectiva retención o recaudo y traslado al fisco?

En relación con la medida correctiva referida a la retención por parte de Transmilenio S.A., el procedimiento, mediando el mandato, será, justamente, el establecido en las normas que la regulan.

En relación con la medida complementaria, consistente en que el IDU, como entidad contratante, se emplee en la percepción del tributo – estampilla, se considera que aquel, debe adelantar, en un primer momento una etapa persuasiva con el objetivo de que el contratista pague el valor de las estampillas dejadas de retener. Si ello no resultara provechoso, el IDU debería realizar las actuaciones pertinentes para efectos de fijar la obligación en cabeza del contratista, garantizando el debido proceso y para lo cual se regiría por el Estatuto Tributario. .

En procura de impulsar la política de mejoramiento continuo en el procedimiento de Asesoría Jurídica de la Secretaría Distrital de Hacienda solicito verifique si el concepto emitido contribuyó a resolver de fondo el problema jurídico planteado. De no ser así, por favor informe de manera inmediata a la Dirección Jurídica.

Cordialmente,

JOSÉ FERNANDO SUÁREZ VENEGAS
Director Jurídico (E)
radicacion_virtual@shd.gov.co

Revisó	Javier Mora González – Subdirector Jurídico de Hacienda
Proyectó	Carol Murillo Herrera – Profesional Especializado