



MEMORANDO
20211020000961

FECHA: Bogotá D.C., 22-03-2021

PARA: **SANDRA MILENA SANJUAN ACERO**
Grupo de Contabilidad

DE: **Jefe de la Oficina Asesora Jurídica**

ASUNTO: Concepto jurídico para determinar si los convenios de asociación son objeto del IVA

Cordial saludo

Con el fin de dar respuesta a la pregunta realizada con relación a:

1. *“Con el fin de cumplir al plan de mejoramiento de la contraloría y cerrar el hallazgo H5-A1 solicitamos: Estudio Jurídico (concepto) para determinar si los convenios de asociación son objeto de IVA, en lo posible entregar el 19 de marzo de 2021”*

Procedemos a exponer el siguiente estudio:

1. Definición de IVA

El IVA, o impuesto al valor agregado, es una contribución tributaria deducida a partir de los precios que los consumidores pagan por bienes y servicios. Este es un gravamen de orden nacional y naturaleza indirecta, que es obtenido a partir de los costos de producción y venta de las empresas.

En ese sentido, El IVA es mediado por las transacciones comerciales, ya que las empresas actúan como intermediarias entre las personas que compran los productos y la DIAN, quien se encarga de recaudar el dinero para el Estado. En resumen, la función del IVA es gravar el consumo de bienes y servicios que se presentan dentro de un flujo económico.

El artículo 420¹ del estatuto tributario modificado por la Ley 1819 de 2016 establece las actividades sobre las cuales recae el impuesto sobre las ventas así: a) *La venta de bienes*

¹ **ARTICULO 420. HECHOS SOBRE LOS QUE RECAE EL IMPUESTO.** <Artículo modificado por el artículo 173 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> El impuesto a las ventas se aplicará sobre: a) *La venta de bienes corporales muebles e*





corporales muebles e inmuebles, con excepción de los expresamente excluidos; b) La venta o cesiones de derechos sobre activos intangibles, únicamente asociados con la propiedad industrial; c) La prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior, con excepción de los expresamente excluidos; d) La importación de bienes corporales que no hayan sido excluidos expresamente; e) La circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar, con excepción de las loterías y de los juegos de suerte y azar operados exclusivamente por internet.

Por otra parte, el Decreto 1625 de 2016², establece en que consiste el servicio para efectos de este impuesto, indicando que se trata de “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”

2. Convenios de asociación y convenios interadministrativos.

Frente al régimen jurídico de las sociedades entre entidades públicas, la Ley 489 de 1998¹ establece lo siguiente:

inmuebles, con excepción de los expresamente excluidos; b) La venta o cesiones de derechos sobre activos intangibles, únicamente asociados con la propiedad industrial c) La prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior, con excepción de los expresamente excluidos; d) La importación de bienes corporales que no hayan sido excluidos expresamente; e) La circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar, con excepción de las loterías y de los juegos de suerte y azar operados exclusivamente por internet. El impuesto a las ventas en los juegos de suerte y azar se causa en el momento de realización de la apuesta, expedición del documento, formulario, boleta o instrumento que da derecho a participar en el juego. Es responsable del impuesto el operador del juego. La base gravable del impuesto sobre las ventas en los juegos de suerte y azar estará constituida por el valor de la apuesta, y del documento, formulario, boleta, billete o instrumento que da derecho a participar en el juego. En el caso de los juegos localizados tales como las maquinitas o tragamonedas, la base gravable mensual está constituida por el valor correspondiente a 20 Unidades de Valor Tributario (UVT) y la de las mesas de juegos estará constituida por el valor correspondiente a 290 Unidades de Valor Tributario (UVT). En el caso de los juegos de bingos, la base gravable mensual está constituida por el valor correspondiente a 3 Unidades de Valor Tributario (UVT) por cada silla. En los juegos de suerte y azar se aplicará la tarifa general del impuesto sobre las ventas prevista en este estatuto. Son documentos equivalentes a la factura en los juegos de suerte y azar, la boleta, el formulario, billete o documento que da derecho a participar en el juego. Cuando para participar en el juego no se requiera documento, se deberá expedir factura o documento equivalente. El valor del impuesto sobre las ventas a cargo del responsable no forma parte del valor de la apuesta. El impuesto generado por concepto de juegos de suerte y azar se afectará con impuestos descontables. **PARÁGRAFO 1o.** El impuesto no se aplicará a las ventas de activos fijos, salvo que se trate de las excepciones previstas para los bienes inmuebles de uso residencial, automotores y demás activos fijos que se vendan habitualmente a nombre y por cuenta de terceros y para los aerodinós. **PARÁGRAFO 2o.** Para la prestación de servicios en el territorio nacional se aplicarán las siguientes reglas: 1. Los servicios relacionados con bienes inmuebles se entenderán prestados en el lugar de su ubicación. 2. Los siguientes servicios se entenderán prestados en el lugar donde se realicen materialmente: a) Los de carácter cultural, artístico, así como los relativos a la organización de los mismos. b) Los de carga y descarga, trasbordo y almacenaje. **PARÁGRAFO 3o.** Para efectos del impuesto sobre las ventas, los servicios prestados y los intangibles adquiridos o licenciados desde el exterior se entenderán prestados, licenciados o adquiridos en el territorio nacional y causarán el respectivo impuesto cuando el usuario directo o destinatario de los mismos tenga su residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente, o la sede de su actividad económica en el territorio nacional. **PARÁGRAFO 4o.** Lo dispuesto en el presente artículo no será aplicable a los servicios de reparación y mantenimiento en naves y aeronaves prestados en el exterior, así como a los arrendamientos de naves, aeronaves y demás bienes muebles destinados al servicio de transporte internacional, por empresas dedicadas a esa actividad. **PARÁGRAFO 5o.** La venta e importación de cigarrillos y tabaco elaborado, nacional y extranjero, estará gravada a la tarifa general. El impuesto generado por estos conceptos, dará derecho a impuestos descontables en los términos del artículo 485 de este estatuto.

² 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 contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración. (Subrayas fuera de texto).





“ARTICULO 95. ASOCIACION ENTRE ENTIDADES PUBLICAS *Las entidades públicas podrán asociarse con el fin de cooperar en el cumplimiento de funciones administrativas o de prestar conjuntamente servicios que se hallen a su cargo, mediante la celebración de convenios interadministrativos o la conformación de personas jurídicas sin ánimo de lucro.(...)*

La Corte Constitucional, en sentencia C-671/99 con ponencia del Magistrado Alfredo Beltrán Sierra, precisó:

“4. Constitucionalidad condicionada del inciso segundo del artículo 95 de la Ley 489 de 1998. 4.1. *En cuanto el artículo 95 de la Ley 489 de 1998, en su primer inciso, autoriza a las entidades públicas su asociación entre sí con el propósito de cooperar en el cumplimiento de funciones administrativas o de prestar conjuntamente servicios que se encuentren a su cargo, encuentra la Corte que la disposición acusada tiene como soporte constitucional el precepto contenido en el artículo 209, inciso segundo de la Carta, que impone como un deber la coordinación de las actuaciones de las autoridades administrativas para el cumplimiento de los fines del Estado. (...)*”

En virtud de la Ley 489 de 1998 (artículos 95 y 96), las Entidades Estatales pueden asociarse entre sí con el fin de cooperar en el cumplimiento de funciones administrativas o de prestar conjuntamente servicios que se hallen a su cargo, mediante la celebración de convenios interadministrativos o la conformación de personas jurídicas sin ánimo de lucro; o podrán, con la observancia de los principios señalados en el artículo 209 de la Constitución, asociarse con personas jurídicas particulares, mediante la celebración de convenios de asociación o la creación de personas jurídicas, para el desarrollo conjunto de actividades en relación con los cometidos y funciones que les asigna a aquéllas la ley.

Con respecto a los convenios de asociación que establece el artículo 96 de la Ley 489 de 1998, la corte constitucional observa que el legislador autoriza la asociación de entidades estatales con personas jurídicas particulares. El primer inciso del artículo 96 de la Ley 489 de 1998 dice expresamente que se podrán celebrar convenios de asociación *“con personas jurídicas particulares”*, lo cual significa que se refiere tanto a las personas jurídicas privadas con ánimo de lucro y sin ánimo de lucro, y dispone que tales convenios se realizan *“para el desarrollo conjunto de actividades en relación con los cometidos y funciones que les asigna a aquellas (se alude a las entidades estatales) la ley”* adicionalmente, los elementos de los convenios de asociación son fijados por las partes pues la norma señala que *“en ellos se determinará con precisión su objeto, término, obligaciones de las partes, aportes, coordinación y todos aquellos aspectos que se consideren pertinentes”*.

Ahora bien, de lo anterior se puede deducir que dichos convenios de asociación, son una modalidad de asociación y en este sentido su viabilidad 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).

Ahora bien, los convenios o contratos interadministrativos, se encuentran regulados en en la Ley 80 de 1993 y aunque esta Ley no la definió ni la desarrolló, el Decreto 1082 de 2015 “*Por medio del cual se expide el Decreto único reglamentario del sector administrativo de planeación nacional*”, califica a los contratos o contratos interadministrativos como aquella contratación **entre entidades estatales**.

De acuerdo con lo anterior, el contrato o el convenio interadministrativo es aquel acuerdo en el que concurre la voluntad de dos o más personas jurídicas de derecho público con la finalidad de cumplir, en el marco de sus objetivos misionales y sus competencias, con los fines del Estado. Es decir que, los contratos o convenios interadministrativos nominados en la Ley 80 de 1993, están precedidos de un criterio orgánico, pues es necesario que los extremos de la relación contractual sean entidades estatales.

Además, es necesario tener en cuenta que para que un contrato o convenio interadministrativo exista, debe cumplir con los siguientes elementos: acuerdo sobre el objeto y la contraprestación, y que se eleve a escrito. Por otra parte, si bien la Ley 80 de 1993 hace referencia de manera expresa al contrato interadministrativo y no al convenio, no por esto puede concluirse que se trate de figuras diferentes, pues, en armonía con lo anteriormente expuesto, las entidades del Estado, en el marco de la Ley 80 de 1993, pueden acordar entre sí obligaciones, siempre que su objeto de creación les permita cumplirlas, con el objetivo común de materializar los fines del Estado. Por este motivo, cuando la Ley 80 de 1993 se refiere a contratos interadministrativos de la misma forma lo hace frente a los convenios, entre otras razones, porque este cuerpo normativo como lo anotamos precedentemente, faculta a las entidades a celebrar los demás acuerdos que permitan la autonomía de la voluntad y requieran el cumplimiento de los fines estatales.

Así las cosas, el convenio o contrato interadministrativo es por excelencia la figura mediante la cual puede unirse dos o más entidades públicas, indistintamente de su régimen de contratación con la finalidad de contribuir a los intereses inherentes al Estado.

3. Aplicación del IVA en los convenios de asociación y/o interadministrativos.

Para abordar este punto es importante reiterar que de acuerdo con los conceptos antes mencionados, el impuesto al valor agregado, se causa sobre los precios que pagan los consumidores por los bienes y servicios, lo que resulta ser el hecho generador del pago del impuesto.

De otra parte, la doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN ha dicho que las entidades públicas pueden ser responsables del IVA cuando vendan bienes o presten servicios gravados en desarrollo de su objeto social público, pudiendo ser también mediante contratos o transacciones soportadas con facturas o documentos equivalentes

Ahora bien, resulta claro que las entidades públicas pueden ser responsables de IVA cuando sus actividades se encuentren relacionadas con la venta de bienes o la prestación de servicios que se encuentren gravados de conformidad con lo establecido en el artículo 420 del Estatuto Tributario, así lo ha manifestado la DIAN, por medio de los oficios Nos. 097937 de 2005 y 023867 de 2007 en los cuales, de acuerdo con el criterio de interpretación





gramatical y sistemático de las normas, se mantiene vigente la tesis jurídica, referida a que la causación del impuesto sobre las ventas depende de la realización de los hechos que la Ley ha determinado como generadores del tributo.

En línea con lo anterior y atendiendo a la definición dada para los contratos o convenios de asociación y los interadministrativos, se puede deducir que la finalidad de los mismos se encuentra relacionada con el cumplimiento de objetivos comunes, misionales y en general con el cumplimiento de los fines del Estado, los cuales pueden generar la transferencia de recursos, bienes o servicios por parte de ambas entidades, sin que se trate de una contraprestación.

Como se observa, el IVA grava la venta de bienes o la prestación de servicios, por lo que los aportes de capital o de servicios entre los colaboradores que aúnan esfuerzos y capital para realizar una actividad, por sí solo no se encontraría gravada. No obstante respecto de la prestación de servicios o la realización de los hechos generadores del impuesto **frente a terceros**, las partes que intervinientes en el convenio continúan gozando de autonomía y por ende son responsables de manera individual³.

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” (...)

En este sentido, si la ejecución de cualquier actividad derivada de las obligaciones del contrato o convenio **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.

Así, en tratándose de convenios o contratos de asociación o interadministrativos pueden presentarse dos hipótesis, a saber:

³ OFICIO N° 001837 17-10-2018 DIAN





i. La entidad Estatal entregue recursos en dinero o especie a otra entidad, para el desarrollo de un fin común.

ii. La entidad Estatal, mediante convenio o contrato, autoriza a otra entidad pública o privada para que en desarrollo del objeto del negocio jurídico, adquiera bienes o servicios gravados.

En la primera hipótesis, los recursos entregados no causan iva, en la medida que no se está desarrollando una actividad (Venta de bienes o prestación de servicios) que se encuentre gravada y por lo mismo no debe de causarlo.

En la segunda, el actuar de la entidad pública o privada por tratarse de una venta de bienes o la prestación de servicios la actividad se encuentra gravada y el iva causado en la adquisición de tales bienes o servicios gravados, es de cargo de la entidad que autoriza la operación. El IVA así causado puede ser descontado del impuesto a las ventas por pagar, en el evento que la entidad oficial sea responsable del impuesto sobre las ventas, de lo contrario el iva constituirá mayor valor del costo.

De esta manera, deberá ser determinado en cada convenio o contrato en particular, las actividades que serán realizadas, en cumplimiento de los deberes fiscales a cargo de las entidades públicas y privadas.

Atentamente,

GILBERTO

ANTONIO RAMOS
SUAREZ

Firmado digitalmente
por GILBERTO ANTONIO
RAMOS SUAREZ

GILBERTO ANTONIO RAMOS SUAREZ

Proyecto: Yenny Paola Betancourt Rojas – Contratista Oficina Asesora Jurídica

