

ESTAMPILLA PRO-UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA Y DEMÁS UNIVERSIDADES ESTATALES - Creación y objeto / HECHO GENERADOR DE LA ESTAMPILLA PRO-UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA Y DEMÁS UNIVERSIDADES ESTATALES - Alcance del inciso 1 del artículo 5 de la Ley 1697 de 2013. Cuando se refiere a “entidades del orden nacional definidas por el artículo 2 de la Ley 80 de 1993”, no toma el régimen contractual como referente del hecho generador del tributo, sino que significa que dichas entidades se incorporan al texto de la norma que establece el hecho generador, entre ellas, las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta con participación estatal superior al cincuenta por ciento / HECHO GENERADOR DE LA ESTAMPILLA PRO-UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA Y DEMÁS UNIVERSIDADES ESTATALES - Elemento objetivo / HECHO GENERADOR DE LA ESTAMPILLA PRO-UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA Y DEMÁS UNIVERSIDADES ESTATALES - Elemento subjetivo / HECHO GENERADOR DE LA ESTAMPILLA PRO-UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA Y DEMÁS UNIVERSIDADES ESTATALES - Alcance y objeto del párrafo del artículo 5 de la Ley 1697 de 2013. En la medida en que el párrafo busca dar alcance al hecho generador previsto en el inciso 1 del artículo 5, se debe entender que el mismo hace referencia a las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta relacionadas en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993, es decir, las que cuentan con capital estatal superior al cincuenta por ciento, pues, su objeto era especificar que para estas empresas el hecho generador también se configura en el caso excepcional que ejecuten contratos de obra y conexos con cargo a recursos del presupuesto nacional / RECURSOS DE EMPRESAS INDUSTRIALES Y COMERCIALES DEL ESTADO Y SOCIEDADES DE ECONOMÍA MIXTA – Naturaleza jurídica. No hacen parte del Presupuesto General de la Nación / ESTAMPILLA PRO-UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA Y DEMÁS UNIVERSIDADES ESTATALES - Naturaleza jurídica. Es un impuesto indirecto, no una contribución parafiscal / HECHO GENERADOR DE LA ESTAMPILLA PRO-UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA Y DEMÁS UNIVERSIDADES ESTATALES – Contratos gravados / REGLAMENTO - Objeto / HECHO GENERADOR DE LA ESTAMPILLA PRO-UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA Y DEMÁS UNIVERSIDADES ESTATALES - Legalidad de la expresión “independientemente de su régimen contractual” contenida en el numeral 2 del artículo 6 del Decreto 1050 de 2014

2.1 La denominada estampilla Pro Universidad Nacional y demás universidades estatales fue creada por la Ley 1697 de 2013, como un tributo destinado al fortalecimiento de las universidades del Estado. El hecho generador del tributo fue establecido en los siguientes términos: **Artículo 5.** (...) Los antecedentes legislativos dan cuenta que el propósito del legislador fue el de gravar los contratos de obra y conexos que suscriban las entidades públicas del nivel nacional, lo que explica que el hecho generador del tributo se componga de un **elemento objetivo** asociado a la suscripción de contratos de obra y conexos y, **uno subjetivo**, en tanto requiere que los contratos sean suscritos **por las entidades del orden nacional señaladas en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993** (inciso 1. del artículo 5) y, por las empresas industriales y comerciales del Estado –EICE- y sociedades de economía mixta –SEM- que ejecuten contratos con recursos del Presupuesto Nacional (párrafo del artículo 5). 2.2. Por eso, cuando **el inciso 1** se refiere

a las “entidades del orden nacional definidas por el artículo 2 de la Ley 80 de 1993”, significa justamente que las entidades nacionales señaladas en el citado artículo 2 se incorporan al texto de la norma que establece el hecho generador del tributo. Entre esas entidades, están las empresas industriales y comerciales del Estado, y las sociedades de economía mixta en las que el Estado tenga participación superior al 50%. Debe aclararse que el inciso 1 **no toma el régimen contractual como referente del hecho generador**, sino únicamente la descripción de las entidades contenidas en esa norma, esto es en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993. Por esa razón, las entidades nacionales relacionadas en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993 realizan el hecho generador por la sola suscripción de los contratos de obra y conexos, **sin excepción alguna**. 2.3. Además, debe tenerse en cuenta que el **parágrafo** de la norma analizada, **precisó el hecho generador** del tributo, al disponer que “**quedan incluidos**” los contratos de obra y conexos suscritos por las empresas industriales y comerciales del Estado y las empresas de economía mixta **cuya ejecución sea con recursos del Presupuesto General de la Nación**. La razón de esa precisión es que, por regla general, las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta no hacen parte del Presupuesto General de la Nación, dado que por su naturaleza escapan del ámbito de su cobertura. De ahí que fuera necesario que el legislador enfatizara en el parágrafo analizado, que el tributo también se causaba cuando dichas empresas ejecutaran los contratos de obra y conexos con recursos del Presupuesto General de la Nación. Supuesto que se da por excepción -y así considera la Sala que debe entenderse-, en tanto puede existir el caso en que estas entidades ejecuten contratos de obra y conexos financiados con recursos del Presupuesto General de la Nación, y no con los propios que como se dijo, no hacen parte de aquel. El objeto del parágrafo, en sentir de la Sala, era especificar que para estas entidades, el hecho generador también se configura en el caso excepcional que ejecuten contratos de obra y conexos con cargo a recursos del presupuesto nacional. Lo que explica que en el parágrafo se hubiere utilizado la expresión “quedan incluidos” que no restringe sino que complementa el hecho generador, en tanto hace referencia a los casos en que por excepción a la regla general, las EICE, y las SEM ejecutan recursos del Presupuesto General de la Nación. Y, en la medida en que **el parágrafo busca dar alcance al hecho generador previsto en el inciso 1 del artículo 5**, debe entenderse que el mismo hace referencia a las empresas industriales y comerciales del Estado y de las sociedades de economía mixta **relacionadas en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993**, es decir, **las EICE, y las SEM con capital estatal superior al 50%**. 2.4. El anterior análisis – inciso 1 y parágrafo del artículo 5- lleva a concluir que en el caso particular de las empresas industriales del Estado y las sociedades de economía mixta, el tributo se genera sobre: las EICE, y las SEM con capital del Estado superior al 50%, por la suscripción de los contratos de obra y conexos que aquellas ejecuten con recursos propios y/o con recursos del Presupuesto General de la Nación. 2.5. Se precisa lo anterior porque la actora sostiene que las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta solo están gravadas con la estampilla cuando ejecutan los contratos con recursos del Presupuesto General de la Nación. En apoyo de esa posición, allegó un escrito (...) afirmando que en los numerales 51, 94 y 95 de la sentencia C-221 de 2019, la Corte Constitucional hizo la misma interpretación del hecho generador, cuando decidió sobre la constitucionalidad de algunos artículos de la Ley 1697 de 2013 y precisó que el tributo se trataba de un impuesto indirecto. La Sala advierte que en la mencionada providencia el análisis constitucional de la ley no tuvo por objeto el hecho generador de la estampilla, sino el establecimiento del tributo como

una renta de destinación específica, y la observancia del principio de capacidad contributiva (...) Lo que se infiere de la sentencia de la Corte Constitucional, es la naturaleza del tributo, en el sentido de que se trata de un **impuesto indirecto**, y no de una contribución parafiscal como se denominó en la ley. Conclusión a la que llegó con fundamento en que se trata de una *“imposición obligatoria y definitiva que no guarda relación directa e inmediata con la prestación de un bien o servicio por parte del Estado al ciudadano”*, que si bien no es de carácter general, se justifica en que tiene por destinación específica la financiación de la educación superior pública, que es un gasto que se adscribe a la categoría de la inversión social. Naturaleza que explica que la Corte señale que el tributo *“da lugar a que los interesados en los procesos de contratación”* -esto es los sujetos pasivos- *“consideren en el valor de sus ofertas, la tarifa del impuesto”*, pero que dicha circunstancia no desconoce el principio de capacidad contributiva de los contratistas en tanto no afecta la renta ni el patrimonio de esos contribuyentes (...) 2.5.3. En tal sentido, la Sala encuentra que la actora le atribuye a la sentencia de la Corte Constitucional un alcance distinto, en tanto lo que contemplan sus consideraciones está relacionado directamente con la generalidad del tributo, la capacidad contributiva del contribuyente y la realización del principio de solidaridad, que es lo que constituye su *ratio decidendi*. 2.6. Con fundamento en lo expuesto, debe entenderse que la ley estableció el tributo atendiendo la relación de entidades nacionales relacionadas en el artículo 2º de la Ley 80 de 1993, entre las cuales se encuentran la EICE, y las SEM con capital superior al 50%. Y, solo precisa que estas mismas EICE y SEM se gravan cuando ejecuten contratos de obra y conexos con recursos del presupuesto general, supuesto que se aplica a esas entidades sólo por excepción, como se dijo antes. Por las anteriores razones, la Sala se aparta de la interpretación que la Sala de Servicio y Consulta Civil ha dado al hecho generador del tributo de las EICE y SEM, en cuanto sostiene que el impuesto también grava a las sociedades de economía mixta con capital estatal igual o inferior al 50%. 2.7. Así las cosas, la Sala precisa que el hecho generador del tributo de la estampilla lo constituye *todo contrato de obra o conexo, suscrito por:* **(i) Las entidades del orden nacional definidas en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993**, entre ellas, las empresas industriales y comerciales del Estado, y las sociedades de economía mixta en que el Estado tenga **participación superior al 50%**. **Sin que exista condicionamiento respecto del régimen contractual aplicable. (ii) Las empresas industriales y comerciales del Estado y sociedades de economía mixta con capital estatal superior al 50%** cuando ejecuten los contratos –por excepción- con recursos al Presupuesto General de la Nación. 2.8. Si esto es así, como lo cree la Sala, el aparte acusado no vulnera lo dispuesto en la ley creadora de la estampilla, porque como se explicó antes, se encuentran gravados con el tributo, todos los contratos de obra y conexos celebrados por las entidades nacionales descritas en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993. La ley no hizo ninguna excepción relacionada con el régimen de contratación pública de la Ley 80 de 1993. Y sobre los recursos utilizados para la ejecución del contrato, la norma legal solo hizo distinción para precisar el caso excepcional en que las EICE y SEM ejecuten recursos del Presupuesto General de la Nación. 2.9. El reglamento, tiene por objeto o razón de ser, concretar el contenido de la ley, con el fin de facilitar o hacer posible su aplicación práctica, y a eso en sentir de la Sala, apunta la norma reglamentaria que se examina, al precisar la previsión legal consistente en que el hecho generador del tributo recae sobre los contratos de obra y conexos celebrados por las entidades nacionales definidas en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993, estuvieren o no sujetas a ese régimen contractual.

FUENTE FORMAL: LEY 80 DE 1993 - ARTÍCULO 2 / LEY 489 DE 1998 - ARTÍCULO 85 / LEY 1697 DE 2013 - ARTÍCULO 5 / DECRETO 111 DE 1996 - ARTÍCULO 3 / DECRETO 1075 DE 2015 ÚNICO REGLAMENTARIO DEL SECTOR EDUCACIÓN - ARTÍCULO 2.5.4.1.2.1 / DECRETO 1075 DE 2015 ÚNICO REGLAMENTARIO DEL SECTOR EDUCACIÓN - ARTÍCULO 2.5.4.1.2.2

NOTA DE RELATORÍA: En esta decisión, la Sección Cuarta del Consejo de Estado se aparta del criterio adoptado por la Sala de Consulta y Servicio Civil de la Corporación en el Concepto del 7 de diciembre de 2015, dictado dentro de la consulta con radicación 11001-03-06-000-2014-00223(2229), Conjuez Ponente Luis Fernando Álvarez Jaramillo.

RETENCIÓN EN LA FUENTE - Objeto / OBLIGACIÓN DE RETENCIÓN EN LA FUENTE – Causación. La realización del hecho generador como presupuesto legal que origina la obligación sustancial de pagar el tributo es el que da lugar a la obligación de retención / **ESTAMPILLA PRO-UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA Y DEMÁS UNIVERSIDADES ESTATALES - Hecho generador / ESTAMPILLA PRO-UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA Y DEMÁS UNIVERSIDADES ESTATALES - Agentes retenedores / OBLIGACIÓN DE EMPRESAS INDUSTRIALES Y COMERCIALES DEL ESTADO Y SOCIEDADES DE ECONOMÍA MIXTA CON CAPITAL ESTATAL SUPERIOR AL CINCUENTA POR CIENTO DE RETENCIÓN DEL PAGO DE LA ESTAMPILLA PRO-UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA Y DEMÁS UNIVERSIDADES ESTATALES - Legalidad de los apartes demandados del inciso 2 del artículo 7 del Decreto 1050 de 2014.** Dichas entidades están obligadas a efectuar la retención del pago de la estampilla, en tanto se encuentran dentro de uno de los supuestos del hecho generador del tributo, esto es, **celebrar contratos de obra y conexos con recursos propios o del presupuesto nacional**

3.1. La Sala precisa que la retención en la fuente tiene por objeto recaudar el tributo previamente establecido en la ley. Por eso, la realización del hecho generador como presupuesto legal que origina la obligación tributaria sustancial –pago del tributo-, es el que da lugar a la obligación de retención. De esta forma, **debe existir una relación vinculante entre el hecho generador previsto en la ley y los supuestos de retención previstos en la norma reglamentaria acusada**, pues sin el presupuesto de hecho del tributo, no se configuraría el aspecto material de la retención en la fuente.

3.2. En este caso, la Ley 1697 de 2013 **impuso a las entidades contratantes la obligación retener** el tributo.

3.3. Luego, el artículo 7 del Decreto 1050 de 2014 -demandado-, reglamentó la forma en que debe practicarse la retención (...)

3.4. Según la actora, el aparte subrayado que impone la obligación de retener a *“los jefes de las oficinas pagadoras de las demás entidades del orden nacional que efectúen giros sobre contratos de obra pública y sus adiciones, así como sobre los contratos conexos al de obra, celebrados con recursos propios”* hace referencia a **“las demás entidades del orden nacional” que no pertenecen al Presupuesto General de la Nación**, entre las cuales se encuentran las empresas industriales del Estado y las sociedades de economía mixta. Por eso, considera que el decreto es nulo porque les impone a las EICE y SEM esa obligación, sin ser parte del presupuesto nacional y sin realizar el hecho generador, en tanto este último solo se causa cuando se trata de recursos

del Presupuesto General de la Nación. 3.5. Para la Sala, como se dijo antes, la intención del legislador, fue gravar los contratos de obra y conexos de las empresas industriales y comerciales del Estado, y las sociedades de economía mixta con capital público superior al 50%, que sean ejecutados con recursos propios o con recursos del Presupuesto General de la Nación. Pero solo, se repite, respecto de las EICE y SEM con capital estatal superior al 50% se impone la calidad de agente retenedor, en los casos que suscriban contratos de obra con recursos propios o del presupuesto nacional. Lo que lleva a precisar que frente a las SEM con capital estatal igual o inferior al 50% no recae la calidad de agente retenedor, porque frente a estas entidades no se realiza el hecho generador de la estampilla. **Es así como debe entenderse entonces la obligación de retención, porque se causa en los presupuestos del hecho generador previsto en la ley.** 3.6. En ese orden de ideas, no procede la solicitud de nulidad pretendida por la actora, toda vez que se verifica la relación existente entre el supuesto de retención estudiado y el hecho generador del tributo, en tanto que **la calidad de agente retenedor se establece dentro de uno de los eventos en los que se causa el tributo**, esto es, sobre las EICE y SEM con capital estatal superior al 50% cuando ejecuten los contratos de obra y conexos con recursos propios o con el presupuesto nacional. Todo, naturalmente, sin que ello implique que el aparte demandado pueda contemplar otras entidades del orden nacional, que no son objeto de esta sentencia. 3.7. En esos términos, **se declarará la legalidad del inciso 2º del artículo 7 del Decreto 1050 de 2013.**

FUENTE FORMAL: LEY 1697 DE 2013 - ARTÍCULO 8 / DECRETO 111 DE 1996 - ARTÍCULO 3

LIBERTAD DE CONFIGURACIÓN NORMATIVA DEL LEGISLADOR EN MATERIA TRIBUTARIA – Alcance / ESTAMPILLA PRO-UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA Y DEMÁS UNIVERSIDADES ESTATALES - Agentes retenedores / ESTAMPILLA PRO-UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA Y DEMÁS UNIVERSIDADES ESTATALES - Repercusión / ESTAMPILLA PRO-UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA Y DEMÁS UNIVERSIDADES ESTATALES - Sujeto pasivo / ESTAMPILLA PRO-UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA Y DEMÁS UNIVERSIDADES ESTATALES SOBRE CONTRATOS DE OBRA Y CONEXOS SUSCRITOS POR EMPRESAS INDUSTRIALES Y COMERCIALES DEL ESTADO Y SOCIEDADES DE ECONOMÍA MIXTA CON CAPITAL ESTATAL SUPERIOR AL CINCUENTA POR CIENTO – No violación del principio de igualdad y libre competencia

[E]n cuanto al cargo del coadyuvante relativo a las implicaciones económicas y comerciales que se generan por la imposición del tributo a las empresas industriales y comerciales del Estado y sociedades de economía mixta que no ejecutan recursos del Presupuesto General de la Nación y que compiten en el sector privado, se encuentra que: 4.1.1. **No es el decreto reglamentario, sino la ley creadora del tributo**, la que grava los contratos de obra suscritos por las EICE, y las SEM con capital estatal mayor al 50%. Por tanto, la transgresión alegada se derivaría de la ley, y no del decreto reglamentario. 4.1.2. En todo caso, **no se advierte que la imposición del tributo sobre las EICE y, las SEM con capital estatal superior al 50%, constituya una manifiesta violación de la Carta Política que lleve a inaplicar la ley**, puesto que el legislador tiene libertad de configuración normativa en materia tributaria, que le permite, *de manera razonable*, regular

los elementos del tributo y determinar los sujetos que deben contribuir con el pago del tributo para el financiamiento de las universidades. El tributo se exige a las entidades del artículo 2 de la Ley 80 de 1993 –agente retenedor-, pero se traslada o repercute en el contratista, que es el que lo paga –sujeto pasivo-, lo que significa que **el elemento determinante** que se tiene en cuenta para el nacimiento de la obligación tributaria es **la suscripción de determinado tipo de contrato, que es el acto demostrativo de la capacidad económica**, y que, justifica su exigencia para hacer efectivo el deber de contribuir con las cargas del Estado. Si bien, el hecho que se grave la suscripción de contratos de obra con estas entidades –EICE y SEM con capital estatal mayoritario-, genera un mayor valor de los mismos por concepto del impuesto que debe pagar el contratista, esto no implica, *per se*, una vulneración del principio de libre competencia, pues simplemente se trata de un costo que el contratista deberá tener en cuenta al momento de fijar los precios de los contratos, como sucede igualmente cuando lo hacen los agentes particulares que participan en el mercado en relación con su actividad. No puede perderse de vista que si bien es cierto que las EICE y SEM están constituidas para desarrollar actividades industriales o comerciales son organismos que hacen parte de la Administración Pública y, en tal sentido, tienen reglas, condiciones, potestades y privilegios que no tienen los particulares, lo que impide que puedan predicarse identidad en la forma como lo pretende el coadyuvante. Por eso, en sentir de la Sala, no implica una restricción a su actividad en el mercado, no solo por la composición del capital estatal que las diferencia de las empresas privadas que desarrollan actividades similares, sino porque ese supuesto objeto del gravamen – ejecución de los contratos de obra con recursos propios- fue dispuesto sobre todas las entidades respecto de las cuales se realiza el hecho generador –las relacionadas en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993-. Súmese a lo dicho, que en otras oportunidades, la Sala ha señalado que no existe una discriminación cuando se introduce un tributo sobre estas entidades por la realización de contratos de obra y no se gravan los mismos contratos entre privados que realizan la misma actividad comercial, porque estos últimos no están en la misma situación jurídica. Finalmente, se precisa que la garantía de la libertad económica y libre competencia, en modo alguno impide a las autoridades ejercer sus competencias de regulación normativa ni establecer exigencias en pro del interés general y el bien común.

FUENTE FORMAL: LEY 80 DE 1993 - ARTÍCULO 2 / LEY 1697 DE 2013 - ARTÍCULO 7 / LEY 489 DE 1998 - ARTÍCULO 38

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la inexistencia de discriminación derivada de la creación de un tributo sobre las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta por la celebración de contratos de obra, los cuales no se gravan entre privados que realizan la misma actividad comercial, porque estos últimos no están en la misma situación jurídica se citan las sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado del 14 de agosto de 2013, radicación 11001-03-27-000-2011-00025-01(18975), C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y del 3 de abril de 2019, radicación 11001-03-27-000-2012-00063-00 (19829), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

CONDENA EN COSTAS - Conformación / CONDENA EN COSTAS EN MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD – Improcedencia. Ser ventila un interés público

No se condenará en costas (agencias en derecho y gastos del proceso) porque, al ser un proceso de simple nulidad, se está ventilando un interés público, según lo dispone el artículo 188 del CPACA.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 - ARTÍCULO 188

NORMA DEMANDADA: DECRETO 1050 DE 2014 (5 DE JUNIO) MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO Y MINISTERIO DE EDUCACIÓN NACIONAL – ARTÍCULO 6 (PARCIAL) (No anulado) / DECRETO 1050 DE 2014 (5 DE JUNIO) MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO Y MINISTERIO DE EDUCACIÓN NACIONAL - ARTÍCULO 7 (PARCIAL) (No anulado)

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., diecinueve (19) de febrero de dos mil veinte (2020)

Referencia: NULIDAD
Radicación: 11001-03-27-000-2015-00066-00 (22069)
Demandante: LUCY CRUZ DE QUIÑONES
Demandado: MINISTERIO DE EDUCACIÓN NACIONAL

Temas: Estampilla pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales. Hecho generador y agentes retenedores del tributo.

SENTENCIA ÚNICA INSTANCIA

Procede la Sección Cuarta a decidir el medio de control de nulidad promovido por la ciudadana Lucy Cruz de Quiñones contra los siguientes apartes resaltados de los artículos 6 y 7 del Decreto 1050 de 2014, que reglamentan la estampilla Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales.

Artículo 6°. Del hecho generador. De conformidad con el artículo 5 de la Ley 1697 de 2013, los contratos gravados por la contribución parafiscal Estampilla Pro-Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia, son aquellos que cumplen con las siguientes dos (2) condiciones:

1. Ser de aquellos denominados de Obra y sus adiciones en dinero, o tratarse de sus contratos conexos. [...]
2. Ser suscritos por las entidades del orden nacional, definidas en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993, **independientemente de su régimen contractual.**

Artículo 7°. De la Retención de la Contribución. [...]

Los jefes de las oficinas pagadoras de las entidades del orden nacional que hacen parte del Presupuesto General de la Nación, que efectúen giros sobre contratos de obra pública y sus adiciones, así como sobre los contratos conexos al de obra, celebrados sin situación de fondos o con recursos propios, y los jefes de las oficinas pagadoras de las demás entidades del orden nacional que efectúen giros sobre contratos de obra pública y sus adiciones, así como sobre los contratos conexos al de obra, celebrados con recursos propios; son responsables de retener las sumas correspondientes a la contribución parafiscal de la que trata la Ley 1697 de 2013, en el porcentaje correspondiente según lo establecido en el artículo 8 de la ley mencionada.

ANTECEDENTES

1. Demanda

1.1. Pretensiones

En ejercicio del medio de control de nulidad, la ciudadana Lucy Cruz de Quiñones solicitó que se declarara la nulidad de los apartes demandados de los artículos 6 y 7 del Decreto 1050 de 2014.

1.2. Normas violadas y concepto de la violación

1.2.1. Violación de los artículos 189-11 y 338 de la Constitución Política, y 5º de la Ley 1697 de 2013, por modificar el hecho generador de la estampilla

La Ley 1697 de 2013 creó la estampilla pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia con el objeto de gravar los contratos celebrados por las entidades estatales regidas por el estatuto de contratación estatal.

Sin embargo, en la reglamentación de la citada ley -artículo 6 del Decreto 1050 de 2014-, el Gobierno Nacional excedió su potestad reglamentaria al introducir la expresión “independientemente de su régimen contractual”, que extiende el hecho generador de la estampilla a los contratos de obra celebrados por las entidades no sometidas al régimen de contratación estatal.

Lo que permite que el tributo recaiga sobre entidades que fueron excluidas del régimen de contratación estatal por los artículos 14¹ de la Ley 1150 de 2007 –empresas industriales y comerciales del Estado y sociedades de economía mixta-, 31 y 32 de Ley 142 de 1994 –empresas de servicios públicos domiciliarios-, y 8 de la Ley 143 de 1994 –empresas de energía eléctrica-.

Además, desconoce que el párrafo del artículo 5 de la Ley 1697 de 2013, establece que las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta, solo pueden ser gravadas cuando celebren contratos con recursos del Presupuesto General de la Nación.

Es por eso que no están gravados los contratos de obra que celebren las citadas empresas con recursos propios.

1.2.2. Violación del párrafo 5º de la Ley 1697 de 2013 y, los Decretos 111 y 115 de 1996, por establecer la calidad de agente de retención sobre entidades de orden nacional que no forman parte del Presupuesto General de la Nación

¹ Modificado por el artículo 93 de la Ley 1474 de 2011.

El inciso 2º del artículo 7 del Decreto 1050 de 2014 le impone la responsabilidad de retener la estampilla a los jefes de las oficinas pagadoras de todas las entidades estatales, sin importar si los contratos se ejecutan con recursos del Presupuesto Nacional o con recursos propios.

Además, establece esa obligación sobre las demás entidades del orden nacional que efectúen giros sobre los contratos de obra pública y sus adiciones, así como sobre los contratos conexos de obra, cuando aquellos se celebren con recursos propios.

Ello en desconocimiento de la norma superior, que estableció la estampilla respecto de los contratos de obra que celebren las entidades de derecho público reguladas por el régimen de contratación estatal previsto en la Ley 80 de 1993 y, las empresas industriales y comerciales del Estado y de economía mixta en los contratos de obra que suscriban con recursos de Presupuesto General de la Nación.

Es por eso que no es admisible que la norma establezca la calidad de agente retenedor a las demás entidades del orden nacional, que no reciben ni ejecutan recursos del Presupuesto General de la Nación ni forman parte de ese presupuesto.

Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que los Decretos 111 de 1996 y 115 de 2006 excluyen del Presupuesto Nacional a las empresas industriales y comerciales del Estado y de economía mixta.

1.2.3.- La retención es un mecanismo de pago anticipado del impuesto, por lo que es necesario que ocurra el hecho generador para que aquella pueda practicarse, so pena de enriquecimiento sin causa para el fisco.

Esa relación impuesto – retención fue desconocida en el reglamento demandado cuando impone la obligación de retener a las demás entidades que no están sujetas al régimen del Presupuesto General de la Nación cuando ejecutan recursos propios, supuesto en el que no se causa la estampilla.

2. Oposición

Mediante apoderado judicial, la DIAN compareció al proceso y se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

El artículo 5 de la Ley 1697 de 2013, que establece el hecho generador de la estampilla, no definió de forma expresa las entidades que incurren en el mismo, sino que se remitió a las relacionadas en el artículo 2º de la Ley 80 de 1993. Además, contempló un párrafo “aclaratorio” que incluye a las empresas industriales y comerciales y a las de economía mixta, sin excepción alguna.

Lo que significa que la ley no tuvo en cuenta el régimen de contratación aplicable para efectos de establecer las entidades sujetas al tributo, como lo precisa el artículo 6 del Decreto 1050 de 2014.

En cuanto al inciso 2º del artículo 7 del Decreto 1050 de 2014, debe tenerse en cuenta que reglamenta los agentes de retención, y no el hecho generador del tributo como lo entiende la demandante.

Esa norma reglamentaria se encuentra acorde con el artículo 9 de la Ley 1697 de 2013, que regula a los agentes retenedores, sin exceptuar de esa calidad a las empresas industriales y comerciales del Estado y de economía mixta.

Adicionalmente, se encuentra que las normas presupuestales a que alude la actora no son aplicables a dichas entidades, sino a los establecimientos públicos.

3. Terceros intervinientes

3.1. La sociedad Interconexión Eléctrica S.A. E.S.P. –ISA- coadyuvante de la parte demandante, intervino con los siguientes argumentos:

El ejecutivo excedió sus facultades constitucionales al ampliar el hecho generador de la estampilla a las entidades que no están sujetas al régimen de contratación de la Ley 80 de 1993.

Olvida el Ministerio que cuando la Ley 1697 de 2013 se remite a la Ley 80 de 1993 pretende gravar a las entidades sujetas a ese régimen contractual. Por tanto, las entidades relacionadas en esa ley, que han sido excluidas por el desarrollo legislativo, no pueden someterse al tributo.

Como argumento adicional, señala que el artículo 6º del Decreto 1050 de 2014, al ampliar el ámbito de aplicación del tributo sobre las entidades estatales que no perciben recursos del Presupuesto General de la Nación y que compiten directamente con las empresas privadas en un mismo sector – energía, petróleo, servicios públicos, etc.-, hace más gravosa la realización de los contratos de obra de tales entidades, lo que genera una desigualdad en las condiciones en que deben concurrir al mercado.

Lo anterior, porque esas empresas estatales tendrán un mayor costo de obra, en tanto deben asumir el pago del tributo.

3.2. La Universidad Nacional de Colombia, coadyuvante de la parte demandada, intervino con los siguientes argumentos:

La Ley 1697 de 2013 no exceptuó del tributo ni de la calidad de agente de retención a las empresas industriales y comerciales del Estado y las de economía mixta ya sea con sus propios recursos o con recursos del Presupuesto General de la Nación. Por tanto, no procede la nulidad de las normas acusadas.

4. Alegatos de conclusión

4.1. La demandante citó los argumentos expuestos en la demanda.

4.2. La demandada reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

4.3. Los terceros, Universidad Nacional y la sociedad Interconexión eléctrica S.A. E.S.P. reiteraron los argumentos expuestos en sus escritos de intervención.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Sexto Delegado ante el Consejo de Estado rindió concepto en el sentido de negar las súplicas de la demanda.

El régimen contractual no es determinante para que se configure el hecho generador, porque este fue delimitado por la ley sobre los contratos de obra o conexos suscritos por las entidades mencionadas en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993.

La obligación de retención dispuesta en la norma reglamentaria demandada se presenta dentro de los supuestos señalados en la ley como hecho generador.

En efecto, cuando el decreto dispone la calidad de agente retenedor sobre las demás entidades de orden nacional que no pertenecen al Presupuesto General de la Nación, hace referencia, entre otras, a las empresas industriales y comerciales del Estado y sociedades de economía mixta que tienen un capital público superior al 50%; entidades que se encuentran relacionadas en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Problema jurídico

En concreto, corresponde determinar si los artículos 6 y 7 del Decreto 1050 de 2014, compilados en los artículos 2.5.4.1.2.1. y 2.5.4.1.2.2. del Decreto 1075 de 2015², exceden *las facultades reglamentarias*. Para lo cual se debe establecer:

(i) Si el hecho generador del tributo recae sobre las entidades nacionales relacionadas en el artículo 2º de la Ley 80 de 1993, *independientemente de su régimen contractual*.

(ii) Si la calidad de agente retenedor recae también sobre entidades nacionales que *no hacen parte del Presupuesto General de la Nación ni ejecutan los contratos de obra y conexos con recursos de dicho presupuesto*.

(iii) Si al ampliar el ámbito del hecho generador sobre las entidades que no perciben recursos del Presupuesto General de la Nación y que compiten directamente con las empresas privadas, se vulnera el principio de igualdad y libre competencia, en tanto hace más gravosa la realización de los contratos para esas entidades.

2. Hecho generador de la estampilla

2.1 La denominada estampilla Pro Universidad Nacional y demás universidades estatales fue creada por la Ley 1697 de 2013, como un tributo destinado al fortalecimiento de las universidades del Estado.

El hecho generador del tributo fue establecido en los siguientes términos:

Artículo 5. Hecho Generador. Está constituido por **todo contrato de obra** que suscriban **las entidades del orden nacional, definidas por el artículo 2º de la Ley 80 de 1993**, en cualquier lugar del territorio en donde se ejecute la obra, sus adiciones en dinero y en cualquiera que sea la modalidad de pago del precio del contrato. En tal caso, el hecho generador se extiende a los contratos conexos al de obra, esto es: diseño, operación, mantenimiento o interventoría y demás definidos en la Ley 80 de 1993, artículo 32 numeral 2.

Parágrafo. **Quedan incluidos los contratos de obra suscritos por las empresas industriales y comerciales del Estado y de empresas de economía mixta cuya ejecución sea con recursos del Presupuesto General de la Nación.**

Los antecedentes legislativos dan cuenta que el propósito del legislador fue el de gravar los contratos de obra y conexos que suscriban las entidades públicas del nivel nacional³, lo que explica que el hecho generador del tributo se componga de un **elemento objetivo** asociado a la suscripción de contratos de obra y conexos y, **uno subjetivo**, en tanto requiere que los contratos sean suscritos **por las entidades del orden nacional señaladas en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993** (inciso 1. del artículo 5) y, por las empresas industriales y comerciales del Estado – EICE- y sociedades de economía mixta –SEM- que ejecuten contratos con recursos del Presupuesto Nacional (parágrafo del artículo 5).

2.2. Por eso, cuando **el inciso 1** se refiere a las “entidades del orden nacional definidas por el artículo 2 de la Ley 80 de 1993”, significa justamente que las

² Decreto Único Reglamentario del Sector Educación.

³ Secretaria del Senado. Gacetas 177 y 816 de 2013.

entidades nacionales señaladas en el citado artículo 2 se incorporan al texto de la norma que establece el hecho generador del tributo.

Entre esas entidades, están las empresas industriales y comerciales del Estado⁴, y las sociedades de economía mixta en las que el Estado tenga participación superior al 50%.

Debe aclararse que el inciso 1 **no toma el régimen contractual como referente del hecho generador**, sino únicamente la descripción de las entidades contenidas en esa norma, esto es en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993.

Por esa razón, las entidades nacionales relacionadas en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993 realizan el hecho generador por la sola suscripción de los contratos de obra y conexos, **sin excepción alguna**.

2.3. Además, debe tenerse en cuenta que **el párrafo** de la norma analizada, **precisó el hecho generador** del tributo, al disponer que “**quedan incluidos**” los contratos de obra y conexos suscritos por las empresas industriales y comerciales del Estado y las empresas de economía mixta **cuya ejecución sea con recursos del Presupuesto General de la Nación**.

La razón de esa precisión es que, por regla general, las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta no hacen parte del Presupuesto General de la Nación⁵, dado que por su naturaleza escapan del ámbito de su cobertura⁶.

De ahí que fuera necesario que el legislador enfatizara en el párrafo analizado, que el tributo también se causaba cuando dichas empresas ejecutaran los contratos de obra y conexos con recursos del Presupuesto General de la Nación.

Supuesto que se da por excepción -y así considera la Sala que debe entenderse-, en tanto puede existir el caso en que estas entidades ejecuten contratos de obra y conexos financiados con recursos del Presupuesto General de la Nación, y no con los propios que como se dijo, no hacen parte de aquel.

⁴ Debe tenerse en cuenta que de conformidad con el artículo 85 del Decreto 489 de 1998, las empresas industriales y comerciales del Estado está constituido totalmente con bienes o fondos públicos.

⁵ Decreto 111 de 1996. **Artículo 3. Cobertura Estatuto.** Consta de dos (2) niveles: un primer nivel que corresponde al Presupuesto General de la Nación, compuesto por los presupuestos de los establecimientos públicos del orden nacional y el presupuesto nacional.

El presupuesto nacional comprende las ramas legislativa y judicial, el Ministerio Público, la Contraloría General de la República, la organización electoral, y la rama ejecutiva del nivel nacional, con excepción de los establecimientos públicos, las empresas industriales y Comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta.

Un segundo nivel, que incluye la fijación de metas financieras a todo el sector público y **la distribución de los excedentes financieros de las empresas industriales y comerciales del Estado, de las sociedades de economía mixta con régimen de aquéllas**, sin perjuicio de la autonomía que la Constitución y la ley les otorga.

A las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta con régimen de aquéllas se les aplicarán las normas que expresamente las mencione. (Ley 38/89, artículo 2o., Ley 179/94 artículo 1o.).

⁶ A causa de su especial objeto social de naturaleza comercial e industrial que las coloca en condiciones similares de las empresas privadas que explotan actividades económicas análogas.

El objeto del párrafo, en sentir de la Sala, era especificar que para estas entidades, el hecho generador también se configura en el caso excepcional que ejecuten contratos de obra y conexos con cargo a recursos del presupuesto nacional.

Lo que explica que en el párrafo se hubiere utilizado la expresión “quedan incluidos” que no restringe sino que complementa el hecho generador, en tanto hace referencia a los casos en que por excepción a la regla general, las EICE, y las SEM ejecutan recursos del Presupuesto General de la Nación.

Y, en la medida en que **el párrafo busca dar alcance al hecho generador previsto en el inciso 1 del artículo 5**, debe entenderse que el mismo hace referencia a las empresas industriales y comerciales del Estado y de las sociedades de economía mixta **relacionadas en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993**, es decir, **las EICE, y las SEM con capital estatal superior al 50%**.

2.4. El anterior análisis –inciso 1 y párrafo del artículo 5- lleva a concluir que en el caso particular de las empresas industriales del Estado y las sociedades de economía mixta, el tributo se genera sobre: las EICE, y las SEM con capital del Estado superior al 50%, por la suscripción de los contratos de obra y conexos que aquellas ejecuten con recursos propios y/o con recursos del Presupuesto General de la Nación.

2.5. Se precisa lo anterior porque la actora sostiene que las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta solo están gravadas con la estampilla cuando ejecutan los contratos con recursos del Presupuesto General de la Nación.

En apoyo de esa posición, allegó un escrito de mejor proveer⁷, afirmando que en los numerales 51, 94 y 95 de la sentencia C-221 de 2019⁸, la Corte Constitucional hizo la misma interpretación del hecho generador, cuando decidió sobre la constitucionalidad de algunos artículos de la Ley 1697 de 2013⁹ y precisó que el tributo se trataba de un impuesto indirecto.

La Sala advierte que en la mencionada providencia el análisis constitucional de la ley no tuvo por objeto el hecho generador de la estampilla, sino el establecimiento del tributo como una renta de destinación específica, y la observancia del principio de capacidad contributiva.

2.5.1.- En el primer aparte que cita –numeral 51-, la providencia solo hace una transcripción del artículo 5 –inciso 1 y su párrafo-, con la finalidad de precisar la manera como la ley dispuso la obtención del ingreso tributario para financiar a las universidades estatales, sin que ello implique un estudio de los supuestos que conforman el hecho generador, precisamente, porque no era objeto del proceso.

El párrafo que invoca en su favor la parte demandante, dice textualmente:

*“51. La financiación parcial de aquel deber estatal (se refiere al de satisfacer la necesidad básica insatisfecha de la educación superior) se pretende lograr a partir de gravar la suscripción de determinados tipos de contratos, con independencia del lugar de su ejecución, que celebren las entidades del orden nacional con sus contratistas (personas naturales, jurídicas, consorcios o uniones temporales – sujetos pasivos del tributo–. **En los términos del artículo 5 de la Ley 1697 de 2013, el hecho generador del tributo es la suscripción por personas naturales, jurídicas, consorcios o uniones temporales***

⁷Fls 318-319 c.p.2.

⁸ Sentencia del 22 de mayo de 2019. MP. Carlos Bernal Pulido.

⁹Los artículos demandados fueron 2, 3, 4, 8, 10, 11 y 12 de la Ley 1697 de 2013.

de **“todo contrato de obra”, “sus adiciones” y “contratos conexos”** con las **“entidades del orden nacional”, “definidas por el artículo 2° de la Ley 80 de 1993”,** así como la suscripción de contratos de obra con **“empresas industriales y comerciales del Estado [... y] empresas de economía mixta cuya ejecución sea con recursos del Presupuesto General de la Nación”.**

2.5.2. El otro aparte –numerales 94 y 95- que cita la actora es el siguiente:

“94. Con relación al segundo aspecto, dado que el tributo que regula la ley parcialmente demandada es un impuesto indirecto, la capacidad contributiva del sujeto pasivo se satisface más que con el establecimiento de una tarifa progresiva, mediante la fijación de una tarifa diferencial, en función del hecho imponible. En el presente asunto este estándar se satisface si se tiene en cuenta que los sujetos pasivos deben pagar una tarifa que puede corresponder al 0,5%, 1% o 2% del valor del contrato de obra pública o contrato conexo a este, que se determina en función del valor total de aquel. Si esto es así, la disposición satisface la exigencia de fijar una tarifa diferencial para un impuesto indirecto, dado que la tarifa es relativa al valor del contrato que se pretende suscribir. De allí que la disposición demandada sí consulte la capacidad contributiva, en la medida en que impone, por igual, y de manera general, una cierta carga, con un marcado interés general, a aquellos contratistas que celebren determinado tipo de contratos con entidades del orden nacional.

*95. Con relación al tercer aspecto, la disposición más que aportar una dosis de manifiesta inequidad al sistema tributario, lo que genera es que los contratos de obra pública y los contratos conexos que celebren las entidades del orden nacional tengan un mayor valor al de otras entidades estatales que ejecuten objetos análogos, consecuencia que no se relaciona con la falta de capacidad contributiva de los sujetos pasivos del tributo. En efecto, **la disposición da lugar es a que los interesados en los procesos de contratación con tales entidades consideren, en el valor de sus ofertas, la tarifa del impuesto. En sentido estricto, por tanto, el tributo no afecta ni la renta ni el patrimonio del contribuyente, de allí que no sea adecuado inferir que la disposición desconoce el principio de equidad tributaria, en su vertiente vertical”.***

Lo que se infiere de la sentencia de la Corte Constitucional, es la naturaleza del tributo, en el sentido de que se trata de un **impuesto indirecto**, y no de una contribución parafiscal como se denominó en la ley¹⁰.

Conclusión a la que llegó con fundamento en que se trata de una *“imposición obligatoria y definitiva que no guarda relación directa e inmediata con la prestación de un bien o servicio por parte del Estado al ciudadano”*, que si bien no es de carácter general, se justifica en que tiene por destinación específica la financiación de la educación superior pública, que es un gasto que se adscribe a la categoría de la inversión social.

Naturaleza que explica que la Corte señale que el tributo *“da lugar a que los interesados en los procesos de contratación”* -esto es los sujetos pasivos- *“consideren en el valor de sus ofertas, la tarifa del impuesto”*, pero que dicha

¹⁰ En la sentencia la Corte precisó que: “La indebida nominación de un tributo por el legislador, como ocurre en el presente caso, no es un asunto de relevancia constitucional. No lo es, pues la labor del Juez Constitucional es valorar la adscripción material del tributo a las disposiciones constitucionales, más que un mero estudio a partir de la nominación hecha por aquél”.

circunstancia no desconoce el principio de capacidad contributiva de los contratistas en tanto no afecta la renta ni el patrimonio de esos contribuyentes.

Pero además, dijo la Corte:

“53. El tributo que regulan las disposiciones demandadas se hace exigible cuando se realiza el hecho generador previamente descrito. **Esta circunstancia determina el carácter *general* del impuesto**, pues grava la suscripción de determinados tipos de contratos y adiciones que realicen ciertas personas y entes con entidades del orden nacional, con independencia del lugar del territorio nacional en el que se ejecuten, sin que la pertenencia a un grupo social, profesional o económico sea un factor determinante para delimitar los sujetos pasivos de aquel. En efecto, **la calidad de persona natural, jurídica, consorcio o unión temporal que asuman los contratistas** (sujetos pasivos del tributo) **en los negocios jurídicos que constituyen el hecho generador** (artículo 6 de la Ley 1697 de 2013) **es independiente de un factor aglutinador común**. El único elemento común es la suscripción de determinados tipos de contratos y adiciones con entidades del orden nacional, sin que el elemento preponderante sea una determinada calidad subjetiva de aquellos”.

2.5.3. En tal sentido, la Sala encuentra que la actora le atribuye a la sentencia de la Corte Constitucional un alcance distinto, en tanto lo que contemplan sus consideraciones está relacionado directamente con la generalidad del tributo, la capacidad contributiva del contribuyente y la realización del principio de solidaridad, que es lo que constituye su *ratio decidendi*.

2.6. Con fundamento en lo expuesto, debe entenderse que la ley estableció el tributo atendiendo la relación de entidades nacionales relacionadas en el artículo 2º de la Ley 80 de 1993, entre las cuales se encuentran la EICE, y las SEM con capital superior al 50%.

Y, solo precisa que estas mismas EICE y SEM se gravan cuando ejecuten contratos de obra y conexos con recursos del presupuesto general, supuesto que se aplica a esas entidades sólo por excepción, como se dijo antes.

Por las anteriores razones, la Sala se aparta de la interpretación que la Sala de Servicio y Consulta Civil¹¹ ha dado al hecho generador del tributo de las EICE y SEM, en cuanto sostiene que el impuesto también grava a las sociedades de economía mixta con capital estatal igual o inferior al 50%.

2.7. Así las cosas, la Sala precisa que el hecho generador del tributo de la estampilla lo constituye *todo contrato de obra o conexo, suscrito por*.

(i) Las entidades del orden nacional definidas en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993, entre ellas, las empresas industriales y comerciales del Estado, y las sociedades de economía mixta en que el Estado tenga **participación superior al 50%**. **Sin que exista condicionamiento respecto del régimen contractual aplicable.**

(ii) Las empresas industriales y comerciales del Estado y sociedades de economía mixta con capital estatal superior al 50% cuando ejecuten los contratos –por excepción- con recursos al Presupuesto General de la Nación.

¹¹ Consejo de Estado. Sala de Servicio y Consulta Civil. Proceso No. 110010306000201400223 (2229). Concepto del 7 de diciembre de 2015. Conjuez Luis Fernando Álvarez Jaramillo.

2.8. Si esto es así, como lo cree la Sala, el aparte acusado no vulnera lo dispuesto en la ley creadora de la estampilla, porque como se explicó antes, se encuentran gravados con el tributo, todos los contratos de obra y conexos celebrados por las entidades nacionales descritas en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993.

La ley no hizo ninguna excepción relacionada con el régimen de contratación pública de la Ley 80 de 1993.

Y sobre los recursos utilizados para la ejecución del contrato, la norma legal solo hizo distinción para precisar el caso excepcional en que las EICE y SEM ejecuten recursos del Presupuesto General de la Nación.

2.9. El reglamento, tiene por objeto o razón de ser, concretar el contenido de la ley, con el fin de facilitar o hacer posible su aplicación práctica¹², y a eso en sentir de la Sala, apunta la norma reglamentaria que se examina, al precisar la previsión legal consistente en que el hecho generador del tributo recaerá sobre los contratos de obra y conexos celebrados por las entidades nacionales definidas en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993, estuvieren o no sujetas a ese régimen contractual.

2.10. En consecuencia, no prospera la nulidad del aparte del artículo 6º del Decreto 1050 de 2014, aquí demandado.

3. Calidad de agente retenedor de la estampilla pro Universidad Nacional y demás universidades estatales.

3.1. La Sala precisa que la retención en la fuente tiene por objeto recaudar el tributo previamente establecido en la ley. Por eso, la realización del hecho generador como presupuesto legal que origina la obligación tributaria sustancial –pago del tributo–, es el que da lugar a la obligación de retención.

De esta forma, **debe existir una relación vinculante entre el hecho generador previsto en la ley y los supuestos de retención previstos en la norma reglamentaria acusada**, pues sin el presupuesto de hecho del tributo, no se configuraría el aspecto material de la retención en la fuente.

3.2. En este caso, la Ley 1697 de 2013 **impuso a las entidades contratantes la obligación retener** el tributo.

3.3. Luego, el artículo 7 del Decreto 1050 de 2014 –demandado–, reglamentó la forma en que debe practicarse la retención:

“Artículo 7º. De la Retención de la Contribución. Los jefes de las oficinas pagadoras, o quien haga sus veces, de las entidades del orden nacional que hacen parte del Presupuesto General de la Nación, que efectúen giros sobre contratos de obra pública y sus adiciones, así como sobre los contratos conexos al de obra, celebrados con situación de fondos, son responsables de retener las sumas correspondientes a la contribución parafiscal de la que trata la Ley 1697 de 2013, en el porcentaje correspondiente según lo establecido en el artículo 8º de la ley mencionada, a través del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF) Nación.

Los jefes de las oficinas pagadoras de las entidades del orden nacional que hacen parte del Presupuesto General de la Nación, que efectúen giros sobre contratos de obra pública y sus adiciones, así como sobre los contratos conexos al de obra, celebrados sin situación de fondos o con recursos propios, y los jefes de las oficinas pagadoras de las demás entidades del

¹² Rodríguez R. Libardo, Derecho Administrativo General y Colombiano”, 17ª Edición, Temis, Bogotá, 2011, Página 92.

orden nacional que efectúen giros sobre contratos de obra pública y sus adiciones, así como sobre los contratos conexos al de obra, celebrados con recursos propios; son responsables de retener las sumas correspondientes a la contribución parafiscal de la que trata la Ley 1697 de 2013, en el porcentaje correspondiente según lo establecido en el artículo 8° de la ley mencionada¹³.

Los recursos retenidos serán transferidos a la cuenta que para tal efecto se defina, así: con corte a junio 30, los primeros diez (10) días del mes de julio y con corte a diciembre 31, los primeros diez (10) días del mes de enero de cada año.

En los casos contemplados en el inciso anterior, las entidades deberán enviar al MEN copia del correspondiente recibo de consignación con una relación que contenga el nombre del contratista al que le practicó la retención y el objeto y valor de los contratos suscritos.

Parágrafo Transitorio. Las retenciones que se hayan practicado antes de la entrada en vigencia del presente decreto deberán ser transferidas a la cuenta que se determine para tal efecto, los diez (10) primeros días del mes de julio de 2014”.

3.4. Según la actora, el aparte subrayado que impone la obligación de retener a “*los jefes de las oficinas pagadoras de las demás entidades del orden nacional que efectúen giros sobre contratos de obra pública y sus adiciones, así como sobre los contratos conexos al de obra, celebrados con recursos propios*” hace referencia a “**las demás entidades del orden nacional**” que no pertenecen al Presupuesto General de la Nación, entre las cuales se encuentran las empresas industriales del Estado y las sociedades de economía mixta¹⁴.

Por eso, considera que el decreto es nulo porque les impone a las EICE y SEM esa obligación, sin ser parte del presupuesto nacional y sin realizar el hecho generador, en tanto este último solo se causa cuando se trata de recursos del Presupuesto General de la Nación.

3.5. Para la Sala, como se dijo antes, la intención del legislador, fue gravar los contratos de obra y conexos de las empresas industriales y comerciales del Estado, y las sociedades de economía mixta con capital público superior al 50%, que sean ejecutados con recursos propios o con recursos del Presupuesto General de la Nación.

Pero solo, se repite, respecto de las EICE y SEM con capital estatal superior al 50% se impone la calidad de agente retenedor, en los casos que suscriban contratos de obra con recursos propios o del presupuesto nacional.

Lo que lleva a precisar que frente a las SEM con capital estatal igual o inferior al 50% no recae la calidad de agente retenedor, porque frente a estas entidades no se realiza el hecho generador de la estampilla.

Es así como debe entenderse entonces la obligación de retención, porque se causa en los presupuestos del hecho generador previsto en la ley.

3.6. En ese orden de ideas, no procede la solicitud de nulidad pretendida por la actora, toda vez que se verifica la relación existente entre el supuesto de retención estudiado y el hecho generador del tributo, en tanto que **la calidad de agente retenedor se establece dentro de uno de los eventos en los que se causa el tributo**, esto es, sobre las EICE y SEM con capital estatal superior al 50% cuando

¹³ El aparte resaltado corresponde al demandado.

¹⁴ Cfr. artículo 3 del Decreto 111 de 1996.

ejecuten los contratos de obra y conexos con recursos propios o con el presupuesto nacional.

Todo, naturalmente, sin que ello implique que el aparte demandado pueda contemplar otras entidades del orden nacional, que no son objeto de esta sentencia.

3.7. En esos términos, **se declarará la legalidad del inciso 2º del artículo 7 del Decreto 1050 de 2013.**

En consecuencia, no prospera el cargo.

4. Violación del principio de igualdad y libre competencia de las EICE y SEM

4.1. Ahora bien, en cuanto al cargo del coadyuvante relativo a las implicaciones económicas y comerciales que se generan por la imposición del tributo a las empresas industriales y comerciales del Estado y sociedades de economía mixta que no ejecutan recursos del Presupuesto General de la Nación y que compiten en el sector privado, se encuentra que:

4.1.1. **No es el decreto reglamentario, sino la ley creadora del tributo**, la que grava los contratos de obra suscritos por las EICE, y las SEM con capital estatal mayor al 50%. Por tanto, la transgresión alegada se derivaría de la ley, y no del decreto reglamentario.

4.1.2. En todo caso, **no se advierte que la imposición del tributo sobre las EICE y, las SEM con capital estatal superior al 50%, constituya una manifiesta violación de la Carta Política que lleve a inaplicar la ley**, puesto que el legislador tiene libertad de configuración normativa en materia tributaria, que le permite, *de manera razonable*, regular los elementos del tributo y determinar los sujetos que deben contribuir con el pago del tributo para el financiamiento de las universidades.

El tributo se exige a las entidades del artículo 2 de la Ley 80 de 1993 –agente retenedor¹⁵–, pero se traslada o repercute en el contratista, que es el que lo paga –sujeto pasivo–, lo que significa que **el elemento determinante** que se tiene en cuenta para el nacimiento de la obligación tributaria es **la suscripción de determinado tipo de contrato, que es el acto demostrativo de la capacidad económica**, y que, justifica su exigencia para hacer efectivo el deber de contribuir con las cargas del Estado.

Si bien, el hecho que se grave la suscripción de contratos de obra con estas entidades –EICE y SEM con capital estatal mayoritario–, genera un mayor valor de los mismos por concepto del impuesto que debe pagar el contratista, esto no implica, *per se*, una vulneración del principio de libre competencia, pues simplemente se trata de un costo que el contratista deberá tener en cuenta al momento de fijar los precios de los contratos, como sucede igualmente cuando lo hacen los agentes particulares que participan en el mercado en relación con su actividad.

No puede perderse de vista que si bien es cierto que las EICE y SEM están constituidas para desarrollar actividades industriales o comerciales son organismos que hacen parte de la Administración Pública¹⁶ y, en tal sentido, tienen reglas, condiciones, potestades y privilegios que no tienen los particulares, lo que impide que puedan predicarse identidad en la forma como lo pretende el coadyuvante.

Por eso, en sentir de la Sala, no implica una restricción a su actividad en el mercado, no solo por la composición del capital estatal que las diferencia de las empresas privadas que desarrollan actividades similares, sino porque ese supuesto

¹⁵ Cfr. artículo 7 de la Ley 1697 de 2013, transcrito en el numeral 3.3. de esta providencia.

¹⁶ Ley 489 de 1998. Artículo 38.

objeto del gravamen – ejecución de los contratos de obra con recursos propios- fue dispuesto sobre todas las entidades respecto de las cuales se realiza el hecho generador –las relacionadas en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993-.

Súmese a lo dicho, que en otras oportunidades¹⁷, la Sala ha señalado que no existe una discriminación cuando se introduce un tributo sobre estas entidades por la realización de contratos de obra y no se gravan los mismos contratos entre privados que realizan la misma actividad comercial, porque estos últimos no están en la misma situación jurídica.

Finalmente, se precisa que la garantía de la libertad económica¹⁸ y libre competencia¹⁹, en modo alguno impide a las autoridades ejercer sus competencias de regulación normativa ni establecer exigencias en pro del interés general y el bien común.

5. Decisión

Por las razones expuestas, se negarán las pretensiones de la demanda.

No se condenará en costas (agencias en derecho y gastos del proceso) porque, al ser un proceso de simple nulidad, se está ventilando un interés público, según lo dispone el artículo 188 del CPACA.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA

1. Negar las pretensiones de la demanda.
2. No se condena en costas
3. Ejecutoriada la presente providencia, archívese el expediente.

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Presidente

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

¹⁷ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Proceso No. 11001-03-27-000-2011-00025-01 (18975). Sentencia del 14 de agosto de 2013. C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. Proceso No. 11001-03-27-000-2012-00063-00 (19829). Providencia del 3 de abril de 2019. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁸ La libertad económica comprende la facultad de las personas para afectar o destinar bienes de cualquier tipo a la realización de actividades económicas para la producción e intercambio de bienes y servicios

¹⁹ La libre competencia consiste en la facultad que tienen todos los empresarios de orientar sus esfuerzos, factores empresariales y producción a la conquista del mercado, en un marco de igualdad de condiciones.

MILTON CHAVES GARCÍA

ELIZABETH WHITTINGHAM GARCÍA

Conjuez