



Concepto 2386 de 2018 Consejo de Estado - Sala de Consulta y Servicio Civil

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE CONSULTA Y SERVICIO CIVIL

Consejero ponente: Édgar González López

Bogotá, D.C., cinco (5) de septiembre de dos mil dieciocho (2018)

Radicación interna: 2386

Número Único: 11001-03-06-000-2018-00124-00

Referencia: Los contratos de prestación de servicios de mantenimiento por arreglos locativos sobre bienes inmuebles son contratos de obra y por tanto deben estar gravados con la contribución "Estampilla Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia".

El Ministro del Interior formula a la Sala una consulta relacionada con los contratos de prestación de servicios de mantenimiento sobre bienes muebles e inmuebles celebrados por esa entidad. En concreto, si estos contratos pueden ser considerados contratos de obra y por tanto estarían gravados con la contribución "Estampilla Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia".

I. ANTECEDENTES

En el escrito de consulta se hace un recuento de los siguientes hechos y consideraciones, los cuales están referidos a las posturas expresadas por el Ministerio del Interior (consultante) y por el Ministerio de Educación.

I. Postura del Ministerio del Interior

1. El Ministerio del Interior ha celebrado contratos de prestación de servicios de mantenimiento que han tenido como objeto arreglos locativos en las diferentes sedes de ese ministerio.

2. De acuerdo con la denominación utilizada por el Ministerio, los contratos de prestación de servicios de mantenimiento fueron estructurados con el siguiente objeto:

"Prestación del servicio de mantenimiento preventivo y correctivo con suministro de personal, materiales y repuestos para los sistemas de agua potable, red eléctrica, redes hidrosanitarias (fontanería), aires acondicionados y los arreglos locativos para las sedes del ministerio del interior, conforme a las unidades de medida y las especificaciones relacionadas en los estudios previos y el anexo 7 del presente pliego".

3. El Ministerio del Interior ha celebrado diversos contratos de prestación de servicios con el objeto de atender las necesidades de mantenimiento "mobiliario e inmobiliario" de las diferentes sedes del Ministerio¹. Al respecto, menciona que la celebración de dichos contratos no está sujeta a una programación y que en este tipo de contratos, *"las necesidades surgen a medida que se demanden por parte de los usuarios de las sedes del Ministerio, de manera que la cantidad de requerimientos o servicios no pueden ser previstas al momento de celebrar el contrato"*²

4. Igualmente menciona, que los compromisos presupuestales de estos contratos "se han financiado mediante la afectación a dos rubros, el denominado "mantenimiento de bienes inmuebles" y el denominado "otros materiales y suministro".

Señala que si bien el gasto se financia parcialmente con el rubro denominado "mantenimiento de bienes inmuebles", ello no implica que "tales acuerdos de voluntades se conviertan en contratos de obra", pues lo que determina la naturaleza del contrato son sus obligaciones, ya que el título del certificado de disponibilidad presupuesta (CDP) no es factor para determinar ni calificar los contratos que se suscriban con dichos recursos³.

5. Para el Ministerio del Interior, este tipo de contratos no corresponden a los contratos de obra regulados en el artículo 32 de la Ley 80 de 1993 y por lo tanto, no se encuentran gravados con la "Estampilla pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia", por las siguientes consideraciones:

a. El concepto de mantenimiento incluye el pago de los gastos necesarios para la conservación y funcionamiento de bienes muebles e inmuebles.

b. La ejecución del contrato de prestación de servicios de mantenimiento no conlleva como resultado una obra pública, pues solo tiene como objeto atender las necesidades del servicio que surgen cotidianamente en las diferentes sedes del Ministerio del Interior.

c. En aplicación del criterio de interpretación sistemática de los contratos que menciona el artículo 1622 del Código Civil, el contrato de prestación de servicios de mantenimiento no es equivalente al contrato de obra en los términos de la Ley 1697 de 2013.

7. La entidad destaca la descripción del servicio de mantenimiento en los contratos celebrados por la Entidad. Al respecto, en el estudio previo del contrato M-448 de 2014, se puede evidenciar el contenido y alcance del objeto contractual, a saber:

*"... las actividades programadas corresponden a las solicitudes radicadas por los funcionarios interesados con la debida anticipación establecida en la Subdirección Administrativa y Financiera, según el supervisor del contrato y las actividades imprevistas son los requerimientos que se presentan en la actividad diaria propia de la entidad y que por sus características deben atenderse en el menor tiempo posible, por lo tanto, no son susceptibles de ningún tipo de programación"*⁴.

8. La entidad consultante señala que el contrato de mantenimiento es amplio y permite que la entidad pague o cancele todos los gastos necesarios para su conservación y normal funcionamiento.

En forma adicional, cita el artículo 13 del Estatuto de Contratación Estatal (ECE), el cual señala que los contratos estatales regulados por este Estatuto se rigen por las disposiciones civiles y comerciales pertinentes.

Bajo este supuesto, cita como fundamento de sus afirmaciones el artículo 501 del Código Civil, el cual consagra las cosas que son de la esencia del contrato, para colegir que en el presente caso la esencia de los contratos que consulta corresponden a la prestación de un servicio de mantenimiento.

9. Por todas estas razones, el Ministerio consultante considera que "el contrato de prestación de servicios de mantenimiento" no es equivalente a un contrato de obra, en los términos gravados por la Ley 1697 de 2013.

10. En cuanto al contenido de los contratos de obra y de prestación de servicios, el Ministerio presenta a consideración algunos elementos que, a su juicio, permiten tipificar y diferenciar uno de otro. Entre ellos, menciona que los contratos de prestación de servicio de mantenimiento que celebra tienen en general, las siguientes características:

a. Son realizados por demanda del servicio de las diferentes áreas del Ministerio, como se advierte en los estudios previos, de lo cual colige su carácter de contrato de prestación de servicios de mantenimiento preventivo y correctivo, para efectuar reparaciones de diferentes clases, entre las cuales cita las áreas eléctricas, de carpintería, plomería, albañilería, impermeabilización⁵, según los términos textuales señalados en la etapa de planeación de unos de sus contratos.

b. En los contratos no se incorpora el rubro destinado a administración, imprevistos y utilidades (AIU), el cual debe preverse en los contratos de obra pública, lo cual se comprueba con la revisión de las diferentes órdenes de servicio atendidas.

c. Se trata de contratos que tienen como finalidad desarrollar actividades relacionadas con la administración y funcionamiento de la entidad y por lo tanto, resultan consonantes con lo previsto en el artículo 32, numeral 3º del ECE.

11. Asimismo, señala que desde la etapa preparatoria, se contempló que las áreas a desarrollar debían tener un personal que tuvieran las capacidades técnicas para atender todas las necesidades por demanda del servicio en las diferentes sedes del Ministerio.

Al respecto, el estudio previo contempló:

"El contratista debe suministrar el personal mínimo ...; dentro de los técnicos todoterreno debe incorporar uno que conozca y sea técnicamente capacitado y entrenado para atender los servicios de cerrajería tales como: apertura de chapas, cambio de guardas, elaboración de duplicados de llaves y demás relacionado"

12. En cuanto al tributo, la entidad hace alusión al pronunciamiento de la DIAN del 27 de abril de 2016⁶, según el cual, el hecho generador del gravamen es "... la suscripción de contratos de obra pública ... entre ellos, la ... recuperación de inmuebles para entidades públicas ...". Por ello, concluye que ese no es el caso de "los contratos de prestación de servicios de mantenimiento". Al respecto, recuerda que los conceptos de la DIAN aunque no tienen alcance normativo de una ley, no puede desconocerse lo previsto en el artículo 264 de la Ley 223 de 1995.⁷

13. Bajo estas premisas, el Ministerio considera que los contratos de prestación de servicios por mantenimiento siempre se estructuraron para satisfacer las necesidades por demanda del servicio de las diferentes sedes del Ministerio y no constituyen un contrato de obra que cause el hecho generador de la "Estampilla pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia", definida en el artículo 5º de la Ley 1697 de 2013.

II. Postura del Ministerio de Educación Nacional (MEN)

Para esta cartera, los contratos celebrados por el Ministerio del Interior son contratos de obra, pues se refieren a obras materiales sobre los inmuebles donde funciona la entidad.

Señala que la Ley 80 de 1993 y la Ley 1697 de 2013, no distinguen el tipo de bienes inmuebles sobre los cuales recae el contrato de obra pública, y por ende, se debe entender que la Estampilla grava todos los contratos que supongan la realización de trabajos materiales sobre bienes inmuebles, incluyendo los inmuebles por adhesión o destinación.

Finalmente menciona, que la Sala de Consulta y Servicio Civil, mediante concepto 2271⁸, señaló que los contratos que tengan por objeto el mantenimiento de bienes inmuebles son considerados por la Ley 80, contratos de obra.

Estos argumentos no son compartidos por el Ministerio del Interior, el cual reitera al final de la consulta la necesidad, de calificar los contratos que impliquen mantenimiento de bienes inmuebles como contratos de prestación de servicios, con similares argumentos a los expuestos inicialmente.

Finalmente, la entidad consultante alude al concepto de la Agencia Nacional de Contratación Pública del 8 de junio de 2017, en el cual, según en el aparte textual transrito, señala que no toda actividad material sobre un bien inmueble es una obra pública. Por ello, la entidad considera que debe hacerse una interpretación teleológica del artículo 32 de la Ley 80 de 1993, con los artículos 656 a 658 de Código Civil, y de esta forma tener en cuenta los objetivos y fines con la obra pública. Por tanto, y según el texto, deben analizarse los conceptos de bienes inmuebles por adhesión o por destinación para el beneficio de los inmuebles.

14. Con base en las anteriores consideraciones, el Ministro del Interior formuló las siguientes preguntas:

"1. ¿Los contratos de prestación de servicios de mantenimiento y arreglos locativos para las sedes de la entidad (que implican suministro de personal, materiales y repuestos para los sistemas de agua potable, redes eléctricas, redes hidrosanitarias (fontanería), aires acondicionados y los arreglos locativos) encuadran en la tipología de los contratos de obra prevista en el numeral 1º del artículo 32 de la Ley 80 de 1993 (Estatuto General de Contratación de la Administración Pública - EGCAP), o se trata de contratos de prestación de servicios en los términos previstos en el numeral 3º del artículo 32 ibídem, para efectos de lo previsto en la Ley 1697 de 2013? ?

2. Según la respuesta dada a la inquietud anterior, ¿cuál sería el trámite que debe adelantar el Ministerio del Interior para cancelar el pago de esa obligación tributaria sobre los contratos de prestación de servicios de mantenimiento suscritos con anterioridad?"

II. CONSIDERACIONES

A. Problemas jurídicos

Del contexto fáctico y normativo de la consulta y de las preguntas formuladas por el Ministerio del Interior se extraen los siguientes problemas jurídicos:

i) Si los servicios de mantenimiento y arreglos locativos que se realizan para las sedes de la entidad, en los términos descritos por el Ministerio del Interior, corresponden a la tipología del contrato de obra pública o del contrato de prestación de servicios, de acuerdo con el artículo 32 de la Ley 80 de 1993. Lo anterior, para determinar si estas actividades resultan gravadas en los términos previstos en la Ley 1697 de 2013.

ii) En caso afirmativo, cuál sería el trámite que debe realizar la entidad para cancelar el pago de las contribuciones causadas sobre los contratos suscritos con anterioridad a esta consulta.

B. Análisis jurídico

Consideración previa

El Ministerio consultante hace referencia a distintos contratos que ha celebrado para el mantenimiento del mobiliario e inmobiliario de sus sedes administrativas, que incorporan o pueden incorporar diferentes prestaciones relacionadas con la actividad de mantenimiento y mejoras locativas⁹

Por esta razón, para absolver la consulta se tendrá en cuenta el objeto bajo el cual fueron estructurados estos contratos y reseñados en el numeral 2.1.1 de la consulta, como punto esencial de su solicitud, esto es, mantenimiento preventivo y correctivo con suministro de personal, materiales y repuestos para los sistemas de agua potable, red eléctrica, redes hidrosanitarias (fontanería), aires acondicionados y los arreglos locativos para las sedes del Ministerio del Interior, los cuales son contratos por unidades de medida.

Para resolver los problemas jurídicos enunciados, la Sala considera necesario analizar los siguientes aspectos: 1. El régimen jurídico del contrato estatal de obra. 2. El régimen jurídico del contrato de prestación de servicios y 3. La contribución "Estampilla Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia", y su forma de pago.

1. Régimen jurídico del contrato estatal de obra.

a) Objeto del contrato de obra.

El numeral 1º del artículo 32 del ECE, define el contrato de obra como aquél cuyo objeto es la construcción, mantenimiento, instalación y, en general, la realización de cualquier otro trabajo material sobre bienes inmuebles, cualquiera que sea la modalidad de ejecución y pago¹⁰. Debe entenderse necesariamente que la parte contratante corresponde a una entidad estatal, en consonancia con lo dispuesto en los artículos 1º y 2º de la ley 80 de 1993. Al respecto dispone:

(...)

1o. Contrato de Obra

Son contratos de obra los que celebren las entidades estatales para la construcción, mantenimiento, instalación y, en general, para la realización de cualquier otro trabajo material sobre bienes inmuebles, cualquiera que sea la modalidad de ejecución y pago.

Con esta definición, el legislador limitó la naturaleza de los contratos de obra a las actividades de trabajos materiales exclusivamente sobre bienes inmuebles, independientemente de su modalidad de ejecución y pago. De esta forma, acogió la posición de una parte de la doctrina y del derecho comparado, que vinculan la tipificación del contrato de obra a aquellas actividades realizadas sobre bienes inmuebles¹¹.

La ejecución de obras sobre otro tipo de bienes, no estarán regulados por el contrato estatal de obra y podrán corresponder a una prestación de servicios general, o a cualquier otra modalidad típica o atípica, nominada o innominada que pueda celebrarse entre la entidad estatal y un contratista, en los términos de la autonomía de la voluntad de las partes, de acuerdo con lo previsto en los artículos 32 y 40 de la ley 80 de 1993.

El legislador acogió entonces el criterio restrictivo de obra pública, que se diferencia del concepto más amplio, también reconocido en la doctrina comparada, del "trabajo público"¹², y lo limitó a un trabajo material sobre bienes inmuebles¹³.

b) Prestaciones incorporadas en el contrato de obra.

Ahora bien, es importante referirse a las diferentes prestaciones de obra que puedan realizarse sobre un bien inmueble y las formas como están previstas en el Estatuto de Contratación en Colombia y en el derecho comparado.

En términos generales, el contrato de obra tiene como finalidad la ejecución de una obra pública, considerándose dentro del alcance de la misma todo trabajo que tiene por objeto, crear, construir, conservar o modificar bienes inmuebles incorporándose a dicho concepto trabajos como la construcción, instalación, conservación, mantenimiento, reparación y demolición de los bienes inmuebles, así como la construcción, instalación, conservación, mantenimiento, reparación y demolición de aquellos bienes destinados a un servicio público o al uso común.

Para García De Enterría el contrato de obras es la figura contractual más definida en el ámbito administrativo. En cuanto a su objeto y contenido señala:

*"Es aquel que tiene por objeto la construcción, reforma, reparación, conservación o demolición de un bien inmueble o la realización de trabajos que modifiquen la forma o sustancia del suelo o del subsuelo por cuenta de la Administración a cambio de un precio. Esta definición fue sustituida (...) por otra más abstracta y mucho menos expresiva que entiende por "obra el resultado de un conjunto de trabajos de construcción o de ingeniería civil, destinado a cumplir por sí mismo una función económica o técnica que tenga por objeto un bien inmueble", sustitución que no tiene mayor trascendencia"*¹⁴

La amplitud del concepto de prestaciones que resultan involucradas en un contrato de obra que recaen sobre bienes inmuebles es también patente en la legislación colombiana, en forma similar a lo señalado por la doctrina española.

En efecto el artículo 32 del Estatuto, a la par que enuncia una serie de actividades (construcción, mantenimiento e instalación), consagra expresamente que el contrato de obra tendrá como objeto "... la realización de cualquier otro trabajo material sobre bienes inmuebles", y para no dejar duda de la generalidad del concepto agrega "... cualquiera que sea la modalidad de ejecución y pago".

Sin embargo, de la norma legal colombiana no pueden extraerse en forma específica las diferentes actividades que comprende este contrato.

Para precisar el alcance general de las diferentes prestaciones que pueden incorporar un trabajo material sobre bienes inmuebles, resulta ilustrativa la clasificación de las obras de la legislación española. El artículo 232 LCSP, clasifica las obras según su objeto y naturaleza en cuatro grupos: (i) obras de primer establecimiento, reforma, restauración, rehabilitación o gran reparación, (ii) obras de reparación simple, (iii) obras de conservación y mantenimiento y (iv) obras de demolición.

Al respecto, la misma norma española define: las de establecimiento, "son las que dan lugar a la creación de un bien inmueble"; las de reforma, que abarcan las obras de "ampliación, mejora, modernización, adaptación, adecuación o refuerzo de un bien inmueble ya existente"; las de reparación, necesarias "para enmendar un menoscabo producido en un bien inmueble por causas fortuitas o accidentales, conceptuándose como gran reparación se afectan fundamentalmente a la estructura resistente y como reparación simple en caso contrario", y las de demolición,

que tienen por objeto "el derribo o la destrucción de un bien inmueble."¹⁵⁻¹⁶

La doctrina ha destacado la dificultad conceptual para distinguir los conceptos de reforma y de reparación en la ley española, y como elemento de distinción ha señalado que la reforma parece afectar la totalidad del inmueble y la reparación a parte del mismo¹⁷

En este contexto, se destaca que tanto en la legislación colombiana como en la legislación comparada citada, no hay duda que las obras de mantenimiento o de reparación sobre bienes inmuebles como los citados por el Ministerio, aunque no tengan como resultado la construcción o creación de una "obra pública", por ejemplo, un puente una edificación etcétera, propios del concepto de reforma o gran reparación, deben considerarse de todas maneras dentro del concepto del contrato de obra.

Aún más varias de las prestaciones que realiza el Ministerio del Interior en sus contratos¹⁸ comprenden algunas obras de reparación en los términos señalados.

En efecto, el grupo de obras reseñadas como reparación simple, consisten en la sustitución de unos elementos por otros o adecuar tales elementos a la situación actual como las de acondicionamiento general, sustitución de suelos o techos, cambios de puertas, modificación de instalaciones eléctricas o aire acondicionado, pinturas etcétera, las cuales tipifican un contrato de obra.

No hay razón jurídica para que estas clasificaciones o grupos de obras mencionados en doctrina comparada dejen de ser aplicables en nuestro ordenamiento jurídico, teniendo en cuenta la amplitud de la definición del artículo 32 de la Ley 80 de 1993, en la cual deben incorporarse todo "trabajo material sobre bienes inmuebles".

De otra parte, es evidente que estos trabajos sobre bienes inmuebles corresponden a labores de mantenimiento, y en cualquier caso contienen un trabajo material sobre bienes inmuebles, en los términos del artículo 32 de la Ley 80 de 1993 y, por ende, deben catalogarse como contratos de obra.

Finalmente, la actual ley española de contratos del Sector Público¹⁹, en su artículo 232, hace relación a las obras de mantenimiento y cuándo tendrán el mismo carácter que las de conservación. En este caso, se considerarán bajo estas dos categorías, aquellas obras que sean necesarias por el menoscabo que se produce en el tiempo por el natural uso del bien²⁰.

Puede inferirse entonces que las obras que se ejecutan en los contratos citados en la consulta, buscan conjurar los deterioros de los bienes inmuebles causados por el tiempo, y son contratos de obra para su mantenimiento. Además, así lo consagra expresamente el objeto estructurado de estos contratos cuando los denomina "mantenimiento preventivo y correctivo ...".

En este marco, aquellas obras necesarias para corregir o enmendar los deterioros o menoscabos producidos en el tiempo por el natural uso del bien inmueble, son considerados en nuestra legislación nacional como contratos de obra.

Finalmente, según el diccionario de la Real Academia de la Lengua, el mantenimiento corresponde al "conjunto de operaciones y cuidados necesarios para que instalaciones, edificios, industrias etc., puedan seguir funcionando adecuadamente". Es decir, que el contrato de mantenimiento sobre un bien inmueble implica una obra que permita que este pueda sostenerse y seguir funcionando adecuadamente.

Ahora bien, téngase en cuenta que el contrato de mantenimiento de que trata el artículo 32 de la Ley 80 de 1993 es una "especie" del género del contrato de obra, lo que implica dos consecuencias (i) no se refiere a cualquier tipo de mantenimiento de un bien²¹ sino solo aquellos que implican "obra", es decir, intervención sobre el bien; para que funcione en forma adecuada y (ii) recae sobre inmuebles. Son dos requisitos concurrentes sin los cuales no se genera un contrato de obra.

Se resalta entonces que el contrato de mantenimiento, para que sea considerado como una obra, debe implicar una intervención que quede incorporada al inmueble. Así, aquellas actividades de mantenimiento que no incorporen el trabajo material propio de una obra en el contexto citado, no podrán ser consideradas contratos de esta naturaleza.

Pretender que se extienda el contrato de mantenimiento sobre bien inmueble de otra forma, sería ampliar de manera indiscriminada el concepto de obra a cualquier tipo de actividad que no necesariamente implique "obra" en la forma citada. Por tal razón, para la Sala el contrato de mantenimiento será considerado como contrato de obra cuando (i) recae sobre un bien inmueble, (ii) la prestación a realizar queda incorporada al inmueble y (iii) el mantenimiento tiene como objetivo permitir que el inmueble pueda seguir funcionando de manera adecuada.

De todas formas, será necesario analizar en cada caso las prestaciones específicas que pretendan satisfacer las demandas del servicio.

Finalmente, la Sala ya había señalado que los contratos que tengan por objeto el mantenimiento de bienes inmuebles son contratos de obra y no pueden ser considerados como contratos conexos en los términos utilizados por la Ley 1697 de 2013, que consagra la contribución de la estampilla en favor de las universidades estatales.

Al respecto señaló:

"En cuanto a los "contratos conexos", el artículo 5º de la Ley 1697 de 2013 dispone que se trata de aquellos cuyo objeto consista en el "diseño, operación, mantenimiento o intervención y demás definidos en la Ley 80 de 1993, artículo 32 numeral 2". Por su parte, el artículo 2.5.4.1.2.1 del Decreto 1075 de 2015 solamente incluye en esta categoría los contratos que tengan por objeto "el diseño, operación y mantenimiento que versen sobre bienes inmuebles, además de los contratos de intervención", dejando de lado a los demás que señala el numeral 2º del artículo 32"

de la Ley 80.

En relación con este asunto, debe aclararse, en primer lugar, que los contratos que tengan por objeto el mantenimiento de bienes inmuebles son considerados expresamente por la Ley 80 de 1993 (artículo 32, numeral 1º) como contratos de obra pública. Por tal razón, la Ley 1697 incurre en una impropiedad cuando los califica como "contratos conexos" al de obra, pues dichos negocios, como se indicó, son contratos de obra y no pueden ser, al mismo tiempo, conexos. Sin embargo, dicha incoherencia no altera el hecho de que la suscripción de este tipo de contratos por parte de las entidades estatales del orden nacional genera el tributo que se analiza".

En conclusión, los contratos de mantenimiento sobre bienes inmuebles, en los términos expuestos en este concepto, son verdaderos contratos de obra, sin importar si la entidad contratante le asigna otra definición contractual.

c) Características.

Entre las características del contrato de obra reseñadas por la doctrina, se encuentran las siguientes:

i) El principio de riesgo y ventura

El contrato de obra pública se ha caracterizado por ser el contrato administrativo por excelencia, y la doctrina lo ha calificado como un contrato de resultado (riesgo y ventura), para mostrar la obligación del contratista de asumir el "*alea normal*" en su ejecución, en contra posición con el "*alea anormal*" del contrato previsto para la institución del equilibrio financiero del mismo.

Por ello, el contratista asume el mayor riesgo o menor ventura u onerosidad que pueda significar la obtención del resultado: lo único que importa es el resultado final - la entrega en plazo de la obra terminada- abstracción hecha de la actividad desplegada por el empresario para llegar a él, y el costo que le haya supuesto llegar al mismo²².

Este principio del riesgo y ventura encuentra equilibrio con el principio del contratista colaborador, también recogido por la doctrina, y no significa, como se ha reseñado, un riesgo ilimitado en la ejecución de sus prestaciones, pues al contrario del principio clásico del derecho civil, *lex contractu*, se aceptan modificaciones surgidas de la necesidad de satisfacer el interés general y garantizar la ejecución del contrato, y entre ellas, las teorías sobre equilibrio financiero, para permitir que el contratista pueda continuar con su prestación y obtenga una compensación económica adecuada²³.

Para García de Enterria y Fernández:

*"La esencia de este contrato está en su configuración como una locatio operis, lo que tradicionalmente se suele expresar en el principio tópico del riesgo y ventura, que en un momento se creyó propio de la contratación administrativa y que no es sino la expresión del mecanismo normal de la articulación de las prestaciones en el arrendamiento de obra: resultado contra un precio fijo o alzado. El artículo 215 LCSP subraya este carácter cuando afirma que "la ejecución del contrato se realizan (sic) a riesgo y ventura del contratista", salvo los casos de fuerza mayor (art. 231) y lo pactado en las cláusulas de reparto de riesgo que se incluyan en los contratos de colaboración entre el sector público y el sector privado. Quiere decirse que, como el constructor ha de entregar la obra conclusa a cambio de un precio alzado, asume la mayor (riesgo) o menor (ventura) onerosidad que pueda significar para él la obtención de ese resultado; lo único que importa es el resultado final -la entrega en plazo de la obra terminada-, abstracción hecha de la actividad desplegada por el empresario para llegar a él y del coste que para dicho empresario haya supuesto llegar al mismo"*²⁴.

Esta característica de riesgo y ventura supone una obligación de resultado asumida por el contratista y ha servido de fundamento para diferenciarlo de los contratos de arrendamiento de servicios.

Las diferencias relacionadas con el contrato de obra como una modulación administrativa del contrato civil de arrendamiento de obras y el arrendamiento de servicios, en cuanto al primero, incorpora la obligación de un resultado, esto es, la obra completa y terminada, y el segundo, se trata de retribuir al particular por una actividad realizada, han sido tratadas por la doctrina, en alusión a un dictamen del Consejo de Estado español, y citado por este tratadista²⁵:

"Es doctrina común en nuestro derecho -dice el Consejo de Estado- la que ve en el contrato de obra pública una modulación administrativa del contrato civil de arrendamiento de obras por ajuste o precio alzado, regulado en los artículos 1588 y siguientes del Código Civil. La modulación consiste en el acomodo material de la figura común al tráfico en masa de la Administración, sin merma de la naturaleza que le es propia ni de sus fundamentales rasgos distintivos. Por virtud de este contrato, el contratista o conductor se obliga a realizar una obra determinada y el dueño o locator al pago de un precio alzado. La definición que contiene el Código Civil (art. 1544) subraya ambas características en el arrendamiento de obras: una de las partes se obliga a realizar una obra por precio cierto. El objeto que en el consideran las partes y sobre el cual consienten no es el trabajo o la actividad del contratista, sino su resultado, la obra completa y terminada. Y a diferencia del arrendamiento de servicios, en el que el obligado es retribuido por la actividad que realiza, en el contrato de obra la retribución del servicio es retribuida por el ajuste o precio alzado... las prestaciones de las partes se delimitan con toda nitidez: la ejecución de la obra queda a cargo del contratista; el pago del precio, a cargo del dominus. Al primero corresponde la responsabilidad de la ejecución (art. 1589, 1590 y 1591); el segundo no está obligado a su prestación sino hasta que recibe la obra (art. 1599) y no ha de pagar más de lo convenido, salvo el caso de que se haya producido un aumento de obra consentido por su parte (art. 1593)" (el subrayado es de la Sala)

En la legislación colombiana, estas diferencias resultan visibles respecto de los contratos de obra y de prestación de servicios.

La caracterización del contrato de obra pública comporta como regla general una obligación de resultado del contratista y su responsabilidad y el riesgo por el *aleas* normal en la realización de la obra completa. Desde ese punto de vista, el objeto acordado no se limita a un trabajo o actividad del contratista, sino a la obtención de un resultado querido por la entidad estatal y pactado en el contrato.

Por su lado, el contrato de prestación de servicios, como se analizará, constituye una forma de vinculación de particulares a entidades del Estado para desarrollar actividades relacionadas con la administración y funcionamiento de la entidad. Por ello, la retribución corresponde a la actividad.

Como ejemplo, se mencionan la contratación de un abogado especializado para la defensa de un proceso judicial o actividades de vigilancia, aseo, o mantenimiento de equipos²⁶. Como se observa, como regla general, el contrato de prestación de servicio comporta una obligación de medio por parte del contratista, o en algunos casos por excepción puede contener una obligación de resultado. Se resalta en este contrato de prestación de servicios su carácter instrumental para la gestión a cargo de la administración pública²⁷.

Por lo tanto, se contrata de esta manera la forma de trabajo del contratista y de su personal, no la materialización para construir reparar o reformar un bien inmueble, propio del contrato de obra.

En cuanto al contenido y objeto del contrato de obra, los desarrollos jurisprudenciales han estado más referidos a las modalidades de pago bajo los cuales se realiza este contrato que a delimitar su ámbito de aplicación.

Al respecto, la Corte Constitucional, en Sentencia C-1153 de 2008²⁸, al referirse al posible desconocimiento del principio de legalidad tributaria, en sentir del demandante, por no definir con precisión el hecho gravado, esto es, el concepto de "*contrato de obra pública*", ni en la norma tributaria²⁹, ni en la Ley 80 de 1993 en su artículo 32, sostuvo:

"La norma acusada señala expresamente que el hecho gravado con la contribución conocida como impuesto de guerra consiste en suscribir contratos de obra pública con entidades de derecho público o celebrar contratos de adición al valor de los ya existentes, y si bien la disposición no precisa en su mismo texto qué cosa es una obra pública, de donde la demanda echa mano para afirmar que el legislador desconoció los principios de legalidad y certeza del tributo, la Corte admite que existe cierto grado de imprecisión en la definición del hecho gravado, pero estima que esta circunstancia no llega a configurar un vicio de inconstitucionalidad, pues esta imprecisión no deriva en una falta de claridad y certeza insuperable, puesto que a pesar de que uno de los elementos del hecho gravado -la noción de obra pública- no aparece definido o determinado expresamente en la norma, es determinable a partir de ella. A juicio de la Sala cuando la norma acusada expresamente prescribe que la contribución que regula se causa por el hecho de suscribir "contratos de obra pública" con "entidades de derecho público" o celebrar contratos de adición al valor de los existentes, no cabe otra interpretación plausible distinta de aquella que indica que el contrato al que se refiere es el definido en el estatuto de contratación a partir de elementos subjetivos, referentes a la calidad pública de la entidad contratante. De ahí para la Corte que la descripción del hecho gravado sí es suficientemente precisa para satisfacer las exigencias del principio de legalidad tributaria. "(Subrayado fuera del texto).

ii) Clasificación del contrato de obra por la modalidad de pago: en contrato a precio unitario.

Tradicionalmente el contrato de obra pública se ha clasificado según la modalidad de pago, en contratos de obra pública a precio unitario, a precio global, por administración delegada³⁰ y por el sistema de reembolso de gastos. En el derecho colombiano, esta clasificación se encontraba incorporada en el antiguo estatuto contractual consagrado en el Decreto Ley 222 de 1983.

El actual estatuto contractual, en su artículo 32, numeral 1°, guarda silencio sobre su clasificación, lo cual permite inferir la posibilidad de mantener la práctica comercial de pactar estos contratos, según la modalidad de pago. Esta clasificación del contrato de obra, y sus diferencias en cuanto a las obligaciones y responsabilidad que asume cada parte, según la modalidad que corresponda, ha tenido importantes desarrollos en la jurisprudencia del Consejo de Estado³¹.

En la consulta realizada, en cuanto a la estructuración de los contratos se hace referencia al objeto, el cual se consagra como un servicio de mantenimiento preventivo y correctivo que involucra personal y bienes, organizado mediante unidades de medida y según las especificaciones detalladas en los pliegos de condiciones.

Como se observa, la modalidad de pago consagrada a partir de unidades de medida, o de cantidades de obra variable con precios unitarios constantes o fijos, no es un requisito exclusivo o excluyente de los contratos de prestación de servicios, pues puede pactarse en otro tipo de contratos, según surja de la libertad de configuración de las partes y de su autonomía de voluntad.

Por esta razón, resulta importante referirse a la modalidad de pago a precio unitario generalmente utilizada para los contratos de obra, y que permite concretar la obligación de pago de la entidad estatal, según las cantidades de obra efectivamente ejecutadas, canceladas de conformidad con los precios unitarios pactados.

En esta modalidad, y por la misma naturaleza del contrato que impide definir con certeza su valor real, se establecen unas estimaciones de cantidades de obra, según los estudios previos y unos precios unitarios de los respectivos ítems de obra.

Se trata de un valor estimado, pues el valor definitivo y que corresponde al deber de la administración de reconocerlo y pagar, será el que resulte de multiplicar las cantidades de obra realmente pactadas por los precios unitarios consagrados en el contrato, dentro de los límites que

el mismo contrato establezca.

Por lo tanto, uno es el valor estimado del contrato y otro el valor real, según las mayores o menores cantidades de obra que efectivamente ejecute el contratista para cumplir el objeto pactado. Se puede afirmar que en esta modalidad la entidad estatal asume el riesgo de pagar las diferencias en cantidades de obra que realmente se ejecuten, siempre y cuando no exista modificación alguna en los ítems y prestaciones pactadas.

Lo que la administración paga es la obra que realmente ejecuta el contratista con arreglo a los precios convenidos, a cuyo efecto deberán realizarse las mediciones expresadas en las correspondientes certificaciones valoradas o actas de liquidación de obra, generalmente certificadas o aprobadas por la interventoría de la obra.

Así lo ha reseñado la jurisprudencia de la Sección Tercera y de la Sala de Consulta del Consejo de Estado.

La Sección Tercera ha señalado³²:

"Al respecto cabe precisar que el sistema de precios unitarios, según lo ha precisado la jurisprudencia de esta corporación de manera reiterada y uniforme, consiste en que ante la imposibilidad de establecer con exactitud, previamente a la ejecución del negocio jurídico, los montos totales que resultarán de realizar la obra contratada, la entidad tanto en los pliegos como en el contrato aproxima un cálculo estimado de la cantidad o unidades de obra que se requerirá ejecutar para que el proponente establezca en su propuesta unos valores unitarios respecto de cada unidad de obra prevista por el ente contratante, de tal manera que el valor final del contrato será el resultado de sumar todos los productos que a su turno surjan de multiplicar los precios unitarios definidos en la propuesta -y aceptados por la entidad contratante, claro está- por las cantidades de obra final y efectivamente ejecutadas³³".

Por su parte, esta Sala también ha tenido oportunidad de analizar los contratos de obra bajo la modalidad de precio unitario, entre otros, en los Conceptos del 18 de julio de 2002 y 9 de septiembre de 2008³⁴

"Por el contrario, en los contratos a precio indeterminado pero determinable por el procedimiento establecido en el mismo contrato (precios unitarios, administración delegada o reembolso de gastos), la cláusula del valor en el mismo, apenas sirve como indicativo de un monto estimado hecho por las partes, pero no tiene valor vinculante u obligacional, pues el verdadero valor del contrato se establecerá una vez se concluya su objeto. En estos eventos, tal cláusula sólo cumple la función de realizar un cálculo estimado del costo probable, esto es, ese estimativo necesario para elaborar presupuesto o para efectos fiscales; pero el valor real del contrato que genera obligaciones mutuas sólo se determinará cuando se ejecute la obra y, aplicando el procedimiento establecido, se establezca tal costo.

(. . .)

Así, como se ha expuesto, bien es sabido que en los contratos en donde se conviene la remuneración por el sistema de precios unitarios, lo que se acuerda por las partes es "el precio por unidades o cantidades de obra y su valor total es la suma de los productos que resulten de multiplicar las cantidades de obras ejecutadas por el precio de cada una de ellas, dentro de los límites que el mismo convenio fije", de manera tal que el valor total del contrato no es determinado sino determinado tal como lo ha sostenido la Jurisprudencia del Consejo de Estado, Sección Tercera, bajo el supuesto, igualmente, de que el contrato de obra pública es un contrato de resultados y no de medios. El valor del contrato que se señala en su texto, es apenas estimativo del costo total, pero deberá ser cambiado a medida que se establezcan las reales cantidades de obra ejecutadas en cumplimiento del objeto contractual.

(. . .)

La mayor cantidad de obra que resulte por encima del estimativo inicial en los contratos de obras celebrados a precios unitarios, no implica, en principio, en forma alguna cambio de objeto ni cambio en su valor, porque en este tipo de contratos sólo podrá hablarse de este último cambio, cuando la modificación se hace en alguno u alguno de los precios unitarios convenidos. Sigue en esto algo diferente a lo que se observa en los contratos a precio alzado, en los que la variación en su valor se tiene en cuenta el valor global del mismo (. . .).

La norma merece una reflexión adicional. Existen eventos en los que puede determinarse con una gran precisión las unidades o cantidades de obra que se van a ejecutar; pero existen otros, como sucedió en el caso sub judice, en los que el estimativo hecho de los distintos ítems apenas es aproximado y para fines más que todo fiscales, y donde es fácil que se queden ítems sin indicar y obviamente sin valorar. No puede olvidarse que la obligación del contratista es de resultado, con una finalidad comprensiva: "Las obras necesarias para la construcción de la carretera "³⁵.

Estos contratos pactados a precios unitarios se diferencian de los contratos a precios global, pues en estos últimos, el contratista obtiene como remuneración una suma global fija, independiente de las mayores o menores cantidades de unidades que se ejecuten y por ende, el contratista asume los riesgos de las diferencias que surjan en las cantidades de obra y es responsable de su culminación por el precio pactado, que corresponde al precio real y definitivo³⁶.

Por consiguiente, el mantenimiento sobre bienes inmuebles, a que se refiere el objeto bajo el cual fueron estructurados los contratos del Ministerio del Interior, según se señala en la consulta, por las razones citadas, corresponde a contratos de obra, y no existe objeción alguna para que en su configuración, y bajo la autonomía de la voluntad de las partes, pueda pactarse por unidades de medida, según las obras que se considere pertinentes.

De esta manera, la entidad estatal solo estará obligada a reconocer las obras y las cantidades realmente ejecutadas, de acuerdo con los precios unitarios pactados en los pliegos de condiciones y en los respectivos contratos.

iii) El concepto del A.I.U. en los contratos de obra no corresponde a un requisito de su existencia o validez, y puede ser estipulado en diferentes tipos de contratos estatales, según su naturaleza.

El concepto del A.I.U.³⁷ comprende la Administración (costos indirectos) imprevistos y utilidades, y en algunos contratos este valor aparece cuantificado en forma independiente al valor de la obra y como un porcentaje de la misma³⁸, sin perjuicio que en otros contratos este valor no aparezca discriminado y se incorpore en el valor de los precios unitarios³⁹.

El "A" comprende los costos indirectos, puesto que los costos directos debieron haber sido incorporados en el análisis de precios unitarios (APU).

El "I" comprende los imprevistos y pretende cubrir las contingencias naturales que se presentan en la ejecución de la obra. Recientemente, se ha discutido cuando procede su reconocimiento al contratista y la necesidad de su prueba, puesto que no podría considerarse como una utilidad adicional.

La "U", corresponde al valor que el contratista estimó como utilidad para la ejecución de la obra, y el cual sirve de supuesto para considerar en un proceso judicial el monto de utilidad a que tendría derecho.⁴⁰

Sobre el A.I.U. la Sección Tercera ha mencionado que si bien la legislación contractual no tiene una definición de administración, imprevistos y utilidad, (AIU) se ha dicho que "este se introduce en el valor total de la oferta y es de frecuente uso en los contratos de trámite sucesivo y ejecución periódica, como el contrato de obra"⁴¹.

Asimismo, se ha señalado que es posible aplicar el concepto del A.I.U. a otro tipo de contratos según su naturaleza, puesto que su estipulación estará sujeta a la libertad de configuración y a la voluntad de las partes contratantes⁴².

De lo anterior, se entiende que en virtud de la autonomía y voluntad de las partes, el A.I.U. puede ser pactado en forma discriminada e independiente de los precios unitarios para ser adicionado a la obra. Sin embargo, su inclusión independientemente y adicional no es un requisito legal para la existencia y validez de un contrato de obra, ni tampoco es un elemento exclusivo de este tipo de contratos. Nada impide que según la naturaleza del contrato, las partes lo estipulen en forma expresa y concreta.

Asimismo, y como se mencionó los contratos de obra con financiación de organismos internacionales, generalmente no se incorpora el A.I.U., pues se entienden que estos elementos se encuentran incorporados en los precios y en el valor del contrato⁴³

d) Los inmuebles por adhesión y los inmuebles por destinación

Los contratos que menciona el Ministerio del Interior⁴⁴ incorporan dentro de su objeto contractual, el mantenimiento de mobiliario e inmobiliario.

Como se ha mencionado en la definición, en el objeto y en las prestaciones incorporadas al contrato de obra, según el numeral 1 o del artículo 32 de la Ley 80, cualquier trabajo material sobre bienes inmuebles, incluido el mantenimiento es considerado dentro de esta tipología.

Por el contrario, cuando el contrato se refiere a prestaciones de servicios sobre bienes muebles o mobiliario, no corresponde a un contrato de obra y, por lo tanto, según la naturaleza de la prestación, podrá corresponder a un contrato de prestación de servicios, como regla general y residual o a otro tipo de contrato. Lo anterior, pues la misma ley puede haber calificado la prestación de servicios en otro tipo o clase de contrato, como sucede con el contrato de consultoría.

Ahora bien, teniendo en cuenta que el contrato de obra recae exclusivamente sobre inmuebles, es pertinente referirse a los conceptos de muebles e inmuebles regulados en el Código Civil.

El artículo 654 del Código Civil, menciona que las cosas corporales se dividen en muebles e inmuebles. Los primeros, son los que pueden transportarse de un lugar a otro, sea moviéndose ellas a sí mismas como los animales, sea que sólo se muevan por una fuerza externa, como las cosas inanimadas⁴⁵. Exceptúense las que siendo muebles por naturaleza se reputan inmuebles por su destino, según el artículo 658 del Código Civil.

Los segundos, es decir, los inmuebles, son las cosas que no pueden transportarse de un lugar a otro; como las tierras y minas, y las que adhieren permanentemente a ellas, como los edificios, los árboles. Asimismo, las casas y veredas, denominados por la norma como predios o fundos.⁴⁶

Respecto de bienes inmuebles por adhesión, el artículo 657, los define teniendo en cuenta que por su naturaleza resultan fácilmente removibles de la estructura principal y su carácter principal:

"ARTICULO 657. <INMUEBLES POR ADHESIÓN>. Las plantas son inmuebles, mientras adhieren al suelo por sus raíces, a menos que estén en macetas o cajones que puedan transportarse de un lugar a otro". (Subrayado de la Sala)

Respecto de bienes inmuebles por adhesión, es además necesario determinar si por naturaleza resultan fácilmente removibles de la estructura

principal, y su carácter esencial. Por ello, se incorpora como elemento de la definición el hecho de que pueda ser transportado de un lugar a otro.

En cuanto a los inmuebles por destinación, el Código Civil establece los " ... permanentemente destinados al uso, ... y beneficio del inmueble, sin embargo, de que puedan separarse sin detrimento", como las losas de un pavimento, los tubos de la cañería, y las máquinas que forman parte de un establecimiento industrial adherente al suelo⁴⁷.

El texto del artículo es el siguiente:

"ARTICULO 658. <INMUEBLES POR DESTINACION>. Se reputan inmuebles, aunque por su naturaleza no lo sean, las cosas que están permanentemente destinadas al uso, cultivo y beneficio de un inmueble, sin embargo de que puedan separarse sin detrimento. Tales son, por ejemplo:

Las losas de un pavimento.

Los tubos de las cañerías.

Los utensilios de labranza o minería, y los animales actualmente destinados al cultivo o beneficio de una finca, con tal que hayan sido puestos en ella por el dueño de la finca.

Los abonos existentes en ella y destinados por el dueño de la finca a mejorarla.

Las prensas, calderas, cubas, alambiques, toneles y máquinas que forman parte de un establecimiento industrial adherente al suelo y pertenecen al dueño de éste. Los animales que se guardan en conejeras, pajáreas, estanques, colmenas y cualesquiera otros vivares, con tal que estos adhieran al suelo, o sean parte del suelo mismo o de un edificio".

Para la Sala, los preceptos que describen los muebles por adhesión o por destinación consagrados en el Código Civil resultan vigentes y aplicables en el concepto jurídico de cosas corporales inmuebles, pero con la natural adecuación al desarrollo histórico, social y tecnológico de la presente sociedad y de los nuevos bienes muebles e inmuebles.

Esta actualización necesaria permitirá incluir bienes muebles⁴⁸, que por su naturaleza se integran y hacen parte de las edificaciones actuales en la actividad comercial, para la prestación de los servicios públicos o para el ejercicio de funciones administrativas por parte de las entidades estatales.

Desde ese punto de vista deben interpretarse las enunciaciones incorporadas en las normas del Código Civil, sin perjuicio de mantener como regla general el núcleo central de la definición de bien inmueble, según el artículo 656 del Código Civil, esto es, su característica de no poder ser transportado de un lugar a otro. Por esta razón, los bienes que puedan ser transportados de un lugar a otro se reputan bienes inmuebles, y solo por excepción, podrían ser inmuebles por su destino, según el artículo 658 del Código Civil.

En cuanto a los inmuebles por adhesión, la norma del artículo 656 incluye el concepto básico, en el sentido que tales bienes se adhieren de manera permanente al inmueble.

Respecto del concepto de bienes muebles por destinación, la norma hace referencia a aquellos casos que están permanentemente destinados al uso del inmueble, sin embargo, de que puedan separarse sin detrimento. Sin embargo, con carácter enunciativo señala algunos bienes como las losas del pavimento o los tubos de las cañerías que en la actualidad podrían considerarse como bienes por adhesión en la medida en que se adhieren permanentemente al inmueble.

Ahora bien, analizados los trabajos materiales que estructuran el objeto de los contratos expuestos por el Ministerio, esto es, reformas necesarias para los servicios de agua potable, redes eléctricas, redes hidrosanitarias, aires acondicionados y arreglos locativos sobre bienes inmuebles, es decir, bienes adheridos permanentemente al inmueble y que coadyuvan a su funcionamiento adecuado, y además su denominación de mantenimiento, es procedente concluir que se trata de un contrato de obra en los términos descritos en el numeral 1º del artículo 32 de la Ley 80 de 1993, y no de contratos de prestación de servicios.

Lo expuesto, resulta aplicable a los trabajos materiales realizados sobre los bienes inmuebles y no sobre el mobiliario o bienes muebles que no hacen parte del inmueble y que no están permanentemente destinados a su funcionamiento, como pueden ser los computadores o equipos informáticos, las mesas, las sillas, o bienes de los cuales pueden predicarse su traslación, remoción o transporte de un lugar a otro.

Debe recordarse que el concepto de inmueble por destinación es de carácter excepcional y por tal razón, de interpretación restrictiva.

Los trabajos de mantenimiento propios de la obra a que alude la consulta pueden catalogarse como reformas, dirigidas a sustituir unos elementos por otros o a adecuarlos a la situación actual, como los de acondicionamiento general, sustitución de suelos o techos, cambio de puertas, modificación de instalaciones eléctricas o aires acondicionados, pinturas etc. Se tratará de obras necesarias surgidas por el menoscabo o deterioro de los bienes en razón del tiempo⁴⁹.

De esta manera, los trabajos de mantenimiento a que alude la consulta bien pueden catalogarse en esta clase de reformas. Se tratará de obras

necesarias surgidas por el menoscabo o deterioro de los bienes en razón del tiempo⁵⁰.

Por consiguiente, los trabajos materiales sobre los inmuebles, incluidos los inmuebles por adhesión y por destinación, en los términos expuestos, deben considerarse como un contrato de obra.

Sobre el documento que menciona la consulta expedido por la Subdirectora de Gestión Contractual de la Agencia Nacional de Contratación Pública - Colombia Compra Eficiente corresponde a la facultad otorgada por las entidades estatales para emitir conceptos y obedece al análisis e inquietudes sobre bienes distintos a los que son objeto de este dictamen. Este concepto se remite en general a las normas del Código Civil sobre los bienes inmuebles por adhesión o por destinación, como es el caso de los ascensores o sobre bienes muebles.

Al respecto, la Sala se remite a las consideraciones anteriores y al contenido de la norma consagrada en la Ley 80 de 1993 que define el ámbito de aplicación de los contratos de obra, y claramente determina que los trabajos materiales que se consultan sobre bienes inmuebles tienen esta naturaleza, en los términos expuestos.

e) Contratos estatales que involucran prestaciones mixtas: los contratos mixtos.

Es posible que existan contratos mixtos que contengan prestaciones correspondientes a varios tipos o clases de contratos, que no se encuentran relacionados con otros contratos típicos o atípicos, nominados o innominados a que se refieren los artículos 32 y 40 de la Ley 80 de 1993.

Possiblemente, el único evento que había sido regulado en la legislación nacional correspondía a la posibilidad de iniciar un proceso cuyo objeto incorpore tanto el diseño como la construcción de la obra, caso en el cual se consideraba que debía realizarse una licitación o selección abreviada, según corresponda. Es decir, el proceso utilizado para la contratación de obra, al parecer atendiendo al carácter de la prestación principal⁵¹.

En la práctica se encuentran contratos para el suministro de equipos que involucran prestaciones adicionales relacionadas con su instalación, servicios de mantenimiento, y de capacitación tendientes a la entrega para la puesta en funcionamiento por parte de la entidad estatal.

En el caso citado, no existe un contrato de compraventa o suministro de bienes muebles, un contrato de obra y un contrato de prestación de servicios. Se trata de un solo contrato con una prestación principal y unas accesorias relacionadas directamente con el primero.

El análisis del contrato que se celebra tiene una gran importancia teniendo en cuenta que de ello dependerá aspectos tales como: el proceso de selección que debe realizarse (licitación, concursos de méritos o selección abreviada); el eventual Registro Único de Proponentes (RUT) que pueda exigirse, y aún los requisitos habilitantes o ponderables que deben incorporarse en el pliego de condiciones para seleccionar de manera objetiva la mejor oferta.

Ante la ausencia y vacío legislativo, para la Sala un criterio de interpretación que ayude a dilucidar esta situación será el de atender al carácter de la prestación principal. El objeto principal, a su vez, podría determinarse en función de cuál es la prestación que tenga el mayor de los valores estimados.

Se trata de una regla general que debe centrarse en definir el fin buscado por la administración en los términos del artículo 3º de la Ley 80 de 1993.

Sin embargo, y como elemento esencial para permitir la existencia de prestaciones mixtas en un mismo contrato y por lo tanto, la existencia de un contrato mixto, es necesario que las prestaciones correspondientes que pretendan fusionarse se encuentren directamente vinculadas entre sí, de tal manera que mantengan relaciones de complemento y que permitan predicar su tratamiento solo como una unidad funcional dirigida a la satisfacción de la necesidad de la entidad.

No sería procedente incorporar en un solo contrato prestaciones que conservan su autonomía y no se encuentran directamente vinculadas con las otras prestaciones⁵².

Ahora bien, la doctrina se ha referido a los contratos atípicos⁵³ y los ha clasificado en dos categorías: los contratos que no tienen tipicidad legal pero si tienen tipicidad social, y por otra, aquellos contratos que no tienen tipicidad legal ni social⁵⁴.

Dentro de los contratos atípicos con tipicidad social, se consideran incluidos los contratos mixtos, que en virtud del principio de la autonomía de la voluntad los particulares pueden crear nuevas figuras contractuales, en donde se conjugan los elementos de diversos contratos típicos en un solo contrato el cual tomará la denominación de contrato mixto.

Por otra parte, en los contratos que no tienen tipicidad legal ni social, se encuentran las uniones de contratos. "Hay unión de contratos cuando entre los mismos contratantes por medio de un solo acuerdo de voluntades se celebran diferentes figuras contractuales unidas entre sí por una determinada razón, en dicho evento a pesar de existir múltiples prestaciones éstas provienen de varios contratos y no de uno solo como ocurre con los contratos atípicos de la categoría de los mixtos, la cuestión entonces se centra en el mecanismo para distinguir cuando las diversas prestaciones provienen de un único contrato o de diversos contratos unidos entre sí. Pues bien, el elemento que nos permite distinguir entre una y otra figura es la causa del contrato⁵⁵ entendida como el móvil que dirige a su celebración, ya que en el contrato complejo hay unidad de causa, mientras que en la unión se contratan se presenta una pluralidad de ellas⁵⁶"(subrayado por la Sala).

Por lo tanto, es importante diferenciar los contratos mixtos de las uniones de contratos, ya que en el contrato mixto existe un solo contrato, con elementos de diversos contratos, mientras que en las uniones de contrato cada contrato mantiene su régimen y autonomía. Este elemento de distinción, según esta doctrina, corresponde a identificar la causa del contrato, es decir, el móvil que tiene la administración para celebrar el contrato. Si hay unidad de causa corresponderá a un contrato mixto, si hay diversidad de causas, estaremos frente a una unión de contratos.

Analizadas las prestaciones sobre inmuebles que se estructuran en el objeto de los contratos que son materia de consulta, la Sala reitera su calificación de contrato de obra, por (i) tratarse del mantenimiento o de un trabajo material sobre un bien inmueble, en los términos expuestos en este concepto y (ii) por ser uniones de consulta y por tanto deben regirse cada uno a los dispuesto en Estatuto Contractual.

De otra parte, en la consulta se hace mención a contrataciones que incorporan mantenimiento sobre bienes inmuebles y a su vez de prestaciones relacionadas con mobiliario o bienes muebles.

Desde una perspectiva general, y bajo el concepto de contratos mixtos al que se ha hecho alusión, no se observa en los contratos consultados la relación directa de vinculación entre las diferentes prestaciones, sobre bienes muebles e inmuebles que permitan considerarlas como un complemento necesario y como una sola unidad funcional. Por ello, procederían procesos de selección y de contratación independientes y no la celebración de un contrato mixto.

En efecto, en los contratos consultados, tal y como el Ministerio informa que delimitó la estructura de su objeto, no encuentra la Sala que existen los diversos requisitos y presupuestos planteados para considerarlo un contrato mixto.

El ejemplo de contratos mixtos más común se refiere, como se señaló, al suministro de equipos necesarios para la prestación del servicio público de la entidad, con prestaciones accesorias y necesarias, relacionadas con su instalación y su puesta en funcionamiento, así como servicios de capacitación de asesoría de la entidad en el uso de los mismos.

No obstante, corresponderá al Ministerio evaluar en la elaboración de sus planes anuales de adquisición y de sus estudios previos si se cumplen o no los presupuestos para iniciar procesos de selección independientes o únicos ante la existencia de un contrato mixto.

2. Régimen jurídico del contrato de prestación de servicios.

a) Definición y características

El contrato de prestación de servicios está consagrado en el numeral 3º del artículo 32 de la Ley 80 de 1992 y constituye una forma de vinculación de particulares a entidades del Estado para desarrollar actividades relacionadas con la administración y funcionamiento de la entidad:

"3º. Contrato de prestación de servicios

"Son contratos de prestación de servicios los que celebren las entidades estatales para desarrollar actividades relacionadas con la administración o funcionamiento de la entidad. Estos contratos sólo podrán celebrarse con personas naturales cuando dichas actividades no puedan realizarse con personal de planta o requieran conocimientos especializados.

En ningún caso estos contratos generan relación laboral ni prestaciones sociales y se celebrarán por el término estrictamente indispensable".

De acuerdo con la anterior definición, el contrato de prestación de servicios se celebra para desarrollar actividades relacionadas con la (i) administración, o (ii) el funcionamiento de la entidad⁵⁷

Asimismo, se establecen limitaciones cuando el contrato se celebra con personas naturales con los objetivos de no duplicar las funciones que ejercen los servidores públicos de la entidad o la desviada e ilegal utilización para crear una nómina paralela. Es sabido que el contenido y naturaleza de estos contratos es distinto a los propios de una relación laboral (trabajador oficial o servidor público) en especial, la no existencia de subordinación. La otra limitación prevista en la norma se refiere a que estos contratos con personas naturales hacen referencia a la necesidad de obtener conocimientos especializados por parte de estos contratistas, de los cuales carece la entidad.

Estas actividades, corresponden a labores de apoyo o colaboración en el ejercicio de una función administrativa a cargo de la entidad estatal, como la defensa judicial en un proceso, o con el funcionamiento de la entidad, como por ejemplo, las actividades de aseo, vigilancia, mantenimiento de equipos etc.

En cuanto a la naturaleza del contrato de prestación de servicios, la Sección Tercera sostuvo⁵⁸:

"Es un instrumento de gestión utilizado por la administración pública para la ejecución de algunas de sus actividades e incluso para la prestación de algunos servicios públicos. El contratista debe ser autónomo, debe contar con una especialidad en la gestión y según el artículo 32 de la ley 80/93 debe ser un contrato que se celebre de manera excepcional. La ley expresa que este se celebra para el desarrollo de actividades que se encuentren relacionadas con la administración o funcionamiento de la entidad pero el ordenamiento jurídico restringe la utilización de este tipo de contratos, primero si se contrata con persona natural, la actividad que esta persona vaya a realizar no la debe poder realizar el personal de planta, la sala dice que aunque la norma no lo exprese puntualmente, se debe entender dicha prohibición también para las personas jurídicas,

entendiendo que la celebración de un contrato no puede llevar a que la persona jurídica despoje por completo de sus funciones a la entidad, segundo, la ley también expone que se puede contratar con una persona natural cuando se necesite un grado de especialización adicional que no pueda ser suministrado por la entidad, debe existir una falencia real de un saber profesional, la sala expresa nuevamente que dicha prohibición debe aplicarse extensivamente para las personas jurídicas, de modo tal que dichas celebraciones de contrato por prestación de servicio deben ser de carácter alternativo y excepcional, de lo contrario estaría siendo un verdadero sustituto de la función pública".

Igualmente, la Corte Constitucional ha señalado que este contrato se configura cuando: i) se acuerde la prestación de servicios relacionadas con la administración o funcionamiento de la entidad pública, ii) no se pacte subordinación porque el contratista es autónomo en el cumplimiento de la labor contratada, iii) se acuerde un valor por honorarios prestados y, iv) la labor contratada no pueda realizarse con personal de planta o se requieran conocimientos especializados.⁵⁹

Por esta razón, el contrato de prestación de servicios está referido a desarrollar actividades relacionadas con la administración o funcionamiento de la entidad y es la misma ley la que restringe su alcance a aquellas actividades o funciones que no puedan cumplirse con el personal de planta por ser insuficiente, o porque requieren conocimientos especializados.

Sobre este asunto, la Corte Constitucional en sentencia C-154 de 1997 señaló las principales características de este tipo de contrato indicando que versa sobre una obligación de hacer, para la ejecución de funciones propias de la entidad en razón de la experiencia, capacitación y formación profesional del contratista, en la que la autonomía e independencia del contratista desde el punto de vista técnico y científico constituye un elemento esencial; su vigencia es temporal, y puede estar sujeta al pacto facultativo de cláusulas de terminación unilateral, de acuerdo con las formas y términos indicados en la ley de contratación aplicable.

Al respecto, señaló⁶⁰:

"a. La prestación de servicios versa sobre una obligación de hacer para la ejecución de labores en razón de la experiencia, capacitación y formación profesional de una persona en determinada materia, con la cual se acuerdan las respectivas labores profesionales.

El objeto contractual lo conforma la realización temporal de actividades inherentes al funcionamiento de la entidad respectiva, es decir, relacionadas con el objeto y finalidad para la cual fue creada y organizada. (...)

b. La autonomía e independencia del contratista desde el punto de vista técnico y científico, constituye el elemento esencial de este contrato. (...)

Es evidente que por regla general la función pública se presta por parte del personal perteneciente a la entidad oficial correspondiente y sólo, excepcionalmente, en los casos previstos, cuando las actividades de la administración no puedan realizarse con personal de planta o requieran de conocimientos especializados, aquellas podrán ser ejercidas a través de la modalidad del contrato de prestación de servicios.

c. La vigencia del contrato es temporal y, por lo tanto, su duración debe ser por tiempo limitado y el indispensable para ejecutar el objeto contractual convenido. En el caso de que las actividades con ellos atendidas demanden una permanencia mayor e indefinida, excediendo su carácter excepcional y temporal para convertirse en ordinario y permanente, será necesario que la respectiva entidad adopte las medidas y provisiones pertinentes a fin de que se dé cabal cumplimiento a lo previsto en el artículo 122 de la Carta Política, según el cual se requiere que el empleo público quede contemplado en la respectiva planta y previstos sus emolumentos en el presupuesto correspondiente."⁶¹

Por ello, el contrato de prestación de servicios como instrumento de gestión y utilizado por la Administración Pública para la ejecución de algunas de sus actividades e incluso para la prestación de algunos servicios públicos, debe conservar las características de autonomía del contratista, especialidad y temporalidad de la gestión y su excepcionalidad.

Sin embargo, se trata de un contrato que se ha caracterizado por tener un objeto amplio, que en la práctica hace difícil su concreción y que lo acerca a otras tipologías contractuales e incluso al ejercicio mismo de funciones administrativas.

b) Los contratos estatales de prestación de servicios no pueden incorporar el ejercicio de funciones administrativas.

El artículo 32.3. de la Ley 80 de 1993, señala que el contrato de prestación de servicios se celebra para el desarrollo de actividades que se encuentren relacionadas con la administración o funcionamiento de la entidad. Esta expresión parece indicar que se puede adelantar cualquier tarea sin restricción, encomendada o relacionada con el obrar administrativo.

Bajo una interpretación literal de esta premisa, sería viable incorporar actividades propias de las plantas de personal, incluso aquellas que implican el ejercicio de prerrogativas de poder, en virtud a que la creación de estos empleos públicos se encaminan también a asegurar el cumplimiento de objetivos institucionales⁶².

Sin embargo, tanto la Corte Constitucional⁶³ como la Sección Tercera⁶⁴ y la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado han sido claras en señalar que los contratos de prestación de servicios no pueden incorporar el ejercicio de funciones administrativas y de prerrogativas o potestades propias de la entidad estatal.

Es precisamente este carácter restringido, excepcional y alternativo el que conduce a la Sala a afirmar que el contratista de prestación de servicios (sea persona natural o jurídica) no adelanta funciones de carácter administrativo, pues las prestaciones por éste desplegadas no se

traducen en el ejercicio mismo de las competencias administrativas atribuidas a la entidad por el ordenamiento jurídico sino en una colaboración o apoyo en su cumplimiento⁶⁵.

En el mismo sentido, en la doctrina española⁶⁶, el contrato de prestación de servicios no implica el ejercicio de autoridad inherente a los poderes públicos.

En efecto, estos contratos tienen por objeto, las prestaciones de hacer consistentes en el desarrollo de una actividad o dirigidas a la obtención de un resultado distinto de una obra o un suministro, esto es, la realización de servicios diversos, que no impliquen el ejercicio de la autoridad inherente a los poderes públicos. Estas actividades pueden ser de carácter técnico, económico, industrial, comercial o cualquier otro de naturaleza análoga, servicios complementarios para el funcionamiento de la Administración, servicios de mantenimiento, conservación, limpieza y reparación de bienes, equipos e instalaciones y programas de ordenador desarrollados a medida para la Administración y de libre utilización por la misma, etc.⁶⁷

Ahora bien, desde esta perspectiva las tareas de apoyo a la gestión de la entidad, en la medida en que comprendan actividades relacionadas con el funcionamiento de la entidad, el cumplimiento de sus funciones y el logro de sus fines, bien pueden ser el objeto de un contrato de prestación de servicios. En otros términos, es de la esencia de este contrato servir de instrumento de apoyo o colaboración para que la entidad cumpla sus funciones, obteniendo en su beneficio el desarrollo de actividades que tengan un nexo causal claro o correlación con las tareas que tiene asignadas la entidad.

La Sala ha tenido oportunidad de pronunciarse sobre la procedencia de contrato de prestación de servicios en la medida que incorporen labores de apoyo y coordinación en la función administrativa a cargo de la entidad estatal.

Este fue el criterio acogido en la Decisión 22 de marzo de 2017, Exp. 2016-191, para resolver un conflicto de competencias, en la cual se consideró que los contratos de prestación de servicios de apoyo a las funciones pensionales de entidades estatales como la UGPP, no implicaban el ejercicio de funciones administrativas.

En el mismo sentido, en la Decisión del 4 de noviembre de 2004 (2004-01592) se hizo énfasis en que las actividades contratadas para colaborar con la administración en el ejercicio de sus cometidos estatales no implica el cumplimiento de funciones administrativas ni el ejercicio de poderes inherentes al Estado y de sus prerrogativas.

c) Selección del contratista

Como es sabido, la regla general en los procesos de contratación estatal corresponde al proceso de licitación, salvo norma expresa que regule o autorice un proceso de selección distinto. Entre estos casos, la contratación directa: (i) por menor cuantía o (ii) para la prestación de servicios profesionales o para la ejecución de trabajos artísticos que solo puedan encomendarse a determinadas personas naturales o jurídicas o para el desarrollo directo de actividades científicas o tecnológicas.

Al respecto, el Decreto 1082 de 2015, mediante el cual se expide el "Decreto Único del Sector Administrativo de Planeación Nacional", consagra la modalidad de contratación directa en el contrato de prestación de servicios profesionales y de apoyo.

El artículo 2.2.1.2.1.4.9., señala:

"Artículo 2.2.1.2.1.4.9, contratos de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión, o para la ejecución de trabajos artísticos que solo pueden ser encomendarse a determinadas personas naturales. Las entidades Estatales pueden contratar bajo la modalidad de contratación directa la prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión con la persona natural o jurídica que esté en capacidad de ejecutar el objeto de contrato, siempre y cuando la Entidad Estatal verifique la idoneidad o experiencia requerida y relacionada con el área de que se trate. En este caso, no es necesario que la Entidad Estatal haya obtenido previamente varias ofertas, de lo cual el ordenador del gasto debe dejar constancia escrita"(. . .).

La Sala en anterior ocasión señaló, que la excepción de contratación directa para la prestación de servicios profesionales comprende aquellas modalidades de servicios que correspondan con los supuestos de hecho allí previstos que implican una relación de causalidad entre las condiciones, capacidad o conocimientos del contratista y el objeto del contrato. De esta manera, resulta aconsejable el establecimiento del vínculo contractual específico entre la entidad estatal y un sujeto determinado, pues sobre estas bases se justifica exceptuar unos contratos del procedimiento de licitación, sin perjuicio, claro está, del deber de selección objetiva (art. 29)⁶⁸.

Así, en los contratos consultados, y en lo referente a bienes inmuebles con el fin de atender los requerimientos de arreglos locativos o de mantenimiento de las sedes de la entidad, la prestación de hacer del contrato no corresponde a estos requisitos propios del contrato de prestación de servicios.

3. La Contribución "Estampilla Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia" y su forma de pago.

a) Definición y elementos.

Sobre esta contribución parafiscal, la Sala de Consulta y Servicio Civil, en anteriores Conceptos⁶⁹, estudió el origen, los elementos esenciales, la vigencia, la forma de pago y otros aspectos de este tributo, así como su aplicabilidad a diferentes tipos de entidades y contratos. Dado que la

presente consulta recae sobre el mismo gravamen, la Sala reitera las consideraciones expuestas en estos conceptos y hará énfasis en los aspectos pertinentes para absolver las preguntas planteadas.

La Ley 1697 de 2013, creó la estampilla Pro Universidad Nacional de Colombia y demás Universidades estatales de Colombia", como una contribución parafiscal con destinación específica para el fortalecimiento de las universidades estatales, administrada directamente por el ente autónomo en cuyo favor se impone el tributo⁷⁰.

En cuanto a los elementos de la contribución, la Ley 1697 de 2013 y el Decreto 1050 de 2014⁷¹, mencionan los siguientes: (i) el sujeto pasivo es la persona natural o jurídica, consorcio, unión temporal que funja como contratista en los negocios jurídicos contemplados como hecho generador del tributo, definido en el artículo 5, (ii) el hecho generador de la contribución se compone de un elemento objetivo asociado a la suscripción de contratos de obra y, uno subjetivo, en tanto requiere que los contratos sean suscritos por las entidades señaladas en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993 (iii) el sujeto activo, la Dirección Nacional de Impuestos Nacionales y (i) la base gravable y tarifa, el sujeto pasivo pagará por las suscripciones de los contratos de obras pública y sus conexos en función de las siguientes bases y tarifa: entre 1 y 2000 S.M.L.V pagarán el 0.5%. Los contratos entre 2001 y 6.000 S.M.L.V. pagarán el 1 % y los contratos mayores a 6.001 pagarán el 2%.

1) Sujeto pasivo

Dada la redacción del artículo 5 de la Ley 1697 de 2013, los contratos gravados son aquellos que suscriban las entidades del orden nacional, advirtiéndose que seguidamente el legislador hace remisión a la descripción que sobre entidades estatales contiene el artículo 2º de la Ley 80 de 1993, lo que significa que para determinar que ha de entenderse por entidad del orden nacional se debe acudir a la descripción que de ellas se hace en la Ley 80 de 1993⁷²

En efecto, si bien el artículo 2º del Estatuto Contractual se refiere a las entidades estatales que tienen capacidad para contratar, hay que aclarar que tal calificación no es la relevante para determinar la naturaleza jurídica de una entidad pública y menos aún que el régimen contractual que se aplique resulte preponderante para fijar dicha categoría. Lo anterior, con el propósito de establecer la contribución parafiscal prevista en la Ley 1697 de 2013 puesto que para precisar el hecho gravable es necesario y suficiente identificar si la entidad contratante es del orden nacional, en los términos descritos en la norma en comento.

Así pues, al revisar los artículos 5º de la Ley 1697 de 2013 y 2º de la Ley 80 de 1993, se puede afirmar que se consideran entidades del orden nacional no solo las que hacen parte de las ramas del poder público y sus entidades descentralizadas, sino también aquellas entidades u organismos del Estado que se les haya otorgado capacidad para celebrar contratos, independientemente del régimen de contratación que apliquen, pues ello no define su naturaleza⁷³.

2) Sujeto activo

El sujeto activo de la relación jurídico - tributaria creada por la Ley 1697 de 2013 es la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), entidad que ostenta la calidad de acreedor de la obligación tributaria.

La obligación tributaria ha sido definida por la jurisprudencia como un vínculo jurídico entre el Estado y las personas, en donde estas tienen una obligación para con aquel de dar, hacer o no hacer.

La función de fiscalización tributaria ha sido definida por la doctrina como aquella facultad que tiene la administración tributaria encaminada a asegurar el efectivo cumplimiento de normas sustanciales, es decir a través de dicha función se vigila el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes y las correspondientes consecuencias jurídicas en caso de que no se cumplan con estas obligaciones.

En consecuencia, dado que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) es el sujeto activo de la contribución estampilla "Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia" es de su competencia ejercer la fiscalización de la misma, en los términos de ley.

Cabe precisar que la función asignada al Ministerio de Educación Nacional en relación con la contribución, es la de dirigir y administrar el Fondo Nacional de las Universidades Estatales creado por la Ley 1697 de 2013 "para recaudar y administrar los recursos provenientes de la Estampilla Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia". Esta función debe ser entendida como la atribución de gerenciar (funciones administrativas, financieras y contables) y distribuir unos recursos públicos en los términos del artículo 11 de la Ley 1697 de 2013.

Por tanto, será la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN -, como acreedor de la obligación tributaria contenida en la "Estampilla Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales", quien tiene la facultad de exigir su pago, una vez se verifique el hecho generador, a través del cobro coactivo⁷⁴.

3) Base gravable y tarifa

La base gravable es determinada por la ley con base en el valor del contrato de obra y en el valor de sus contratos conexos. La ley no señala la posibilidad que se le apliquen descuentos al valor del contrato para efectos de determinar la base gravable. En consecuencia, es el valor pactado y sus adiciones lo que define la base gravable y por ende, la tarifa a aplicar para efecto de la retención por concepto de contribución de la

estampilla⁷⁵.

4) Hecho generador

El artículo 5 de la Ley 1697 de 2013, describió el hecho generador de la contribución, en los siguientes términos:

"Artículo 5º. 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."

De otra parte, el artículo 2.5.4.1.2.1 del Decreto 1075 de 2015, mediante el cual se compilan las normas del sector educación, dispone:

"ARTÍCULO 2.5.4.1.2.1. 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.

El contrato de obra es aquel celebrado para la construcción, mantenimiento, instalación y, en general, para la realización de cualquier otro trabajo material sobre bienes inmuebles, cualquiera que sea la modalidad de ejecución y pago.

Contratos conexos serán aquellos que tengan como objeto el diseño, operación y mantenimiento que versen sobre bienes inmuebles, además de los contratos de interventoría.

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."

Respecto al hecho generador o gravable se requiere que se cumplan dos condiciones: (a) la celebración de contratos de obra cualquiera que sea su modalidad de pago, sus adiciones en dinero o contratos conexos a ellos. Y (b) que dichos contratos sean celebrados por entidades del orden nacional definidas por el artículo 2º de la Ley 80 de 1993, independientemente de su régimen contractual⁷⁶.

Los contratos de obra, según la Ley 1697 de 2013 y el Decreto 1075 del 2015, son aquellos celebrados "para la construcción, mantenimiento, instalación y, en general, para la realización de cualquier otro trabajo material sobre bienes inmuebles, cualquiera que sea la modalidad de ejecución y pago", y los contratos conexos son aquellos "que tengan como objeto el diseño, operación y mantenimiento que versen sobre bienes inmuebles, además de los contratos de interventoría".

En forma adicional, son conexos todos los "demás definidos en la Ley 80 de 1993, artículo 32 numeral 2", es decir los contratos de consultoría siempre que el proyecto al que se refieran esté relacionado con un contrato de obra, a saber: (i) estudios necesarios para la ejecución de proyectos de inversión, (ii) estudios de diagnóstico, prefactibilidad o factibilidad para proyectos específicos, (iii) asesorías técnicas de coordinación, control y supervisión, (iv) asesoría, gerencia de obra o de proyectos, dirección, programación, ejecución de diseños, planos, anteproyectos y proyectos⁷⁷.

La Sala mediante concepto 2271⁷⁸, al referirse a los negocios jurídicos cuya celebración causa el tributo (i) contrato de obra, (ii) adiciones en dinero y (iii) aquellos que la ley 1697 denomina "contratos conexos", señaló:

"Los primeros están definidos en el numeral 1º del artículo 32 de la Ley 80 de 1993 como aquellos "que celebren las entidades estatales para la construcción, mantenimiento, instalación y, en general, para la realización de cualquier otro trabajo material sobre bienes inmuebles, cualquiera que sea la modalidad de ejecución y pago".

En cuanto a los "contratos conexos", el artículo 5º de la Ley 1697 de 2013 dispone que se trata de aquellos cuyo objeto consista en el "diseño, operación, mantenimiento o interventoría y demás definidos en la Ley 80 de 1993, artículo 32 numeral 2". Por su parte, el artículo 2.5.4.1.2.1 del Decreto 1075 de 2015 solamente incluye en esta categoría los contratos que tengan por objeto "el diseño, operación y mantenimiento que versen sobre bienes inmuebles, además de los contratos de interventoría", dejando de lado a los demás que señala el numeral 2º del artículo 32 de la Ley 80".

Ahora bien, dado que la disposición señala que el hecho gravable recae sobre los contratos de obra cualquiera que sea la modalidad de pago, recuerda la Sala que "dentro de las modalidades de pago del contrato de obra existen i) el contrato a precio global, ii) contrato por precios unitarios, iii) contrato de administración delegada y iv) reembolso de gastos". En cuanto a las adiciones en dinero, estas también constituyen un hecho generador de la estampilla.

Sobre los elementos esenciales de la contribución de la "Estampilla Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de

Colombia", el Concepto 2271 atrás citado, concluyó:

(i) *El tributo se causa por la celebración o suscripción de contratos de obra, "contratos conexos" (como los define el artículo 5º de la Ley 1697) y sus adiciones que impliquen un aumento en el valor del contrato original, en los que actúe como parte contratante cualquiera de las entidades estatales definidas en el artículo 2º, numeral 1º de la Ley 80 de 1993, siempre que se trate de una entidad del orden nacional.*

(ii) *Los "contratos conexos" incluyen, además de los de diseño, operación e intervención, todas las modalidades del contrato de consultoría a que alude el numeral 2º del artículo 32 de la Ley 80, siempre que el proyecto al cual se refieran los respectivos servicios consista en la construcción, mantenimiento, instalación o cualquier otro trabajo material sobre un bien inmueble.*

(iii) *La naturaleza jurídica del contratista (es decir, quien realiza o ejecuta la obra encomendada, o presta los servicios contratados, según el caso) resulta, en principio, indiferente para efectos de este gravamen. Por lo tanto, en los contratos que se relacionan en los numerales anteriores, el contratista puede ser cualquier persona natural o jurídica, nacional o extranjera, de derecho privado o público, que tenga la capacidad legal (y, en su caso, convencional o estatutaria) para realizar los trabajos o prestar los servicios encomendados. Dicho contratista es el sujeto pasivo de la obligación tributaria sustancial, que cumple, en principio, mediante la retención del gravamen que le debe hacer la entidad contratante sobre cada pago derivado del contrato".*

Así pues, el hecho generador del tributo de la "Estampilla Pro Universidad Nacional y demás entidades estatales de Colombia" lo constituye *todos los contratos de obra* celebrados por las entidades nacionales descritas en el artículo 2º de la Ley 80 de 1993. En esas circunstancias, no es relevante si su régimen contractual es el de la Ley 80 de 1993 u otro especial, porque este no es un factor que determine el hecho generador⁷⁹.

b) Pago de la contribución estampilla "Pro universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia"

Teniendo en cuenta que el objeto de los contratos celebrados por el Ministerio se refieren al mantenimiento de bienes inmuebles, deben considerarse que se encuentran gravados con la "Estampilla Pro Universidad Nacional y demás universidades estatales de Colombia" que consagra la Ley 1697 de 2013".

Por lo tanto, procede la Sala a resolver la segunda pregunta planteada por esa cartera ministerial, que consiste en determinar el procedimiento para cancelar el pago de la obligación tributaria sobre los contratos de servicios de mantenimiento suscritos con anterioridad.

Se advierte en forma previa que le corresponderá al Ministerio analizar en forma específica el objeto de cada uno de estos contratos para determinar cuáles y en qué forma incorporan un trabajo material sobre bienes inmuebles o están referidos a los contratos conexos a que alude la Ley 1697 de 2013.

Como se expresó, la contribución no está prevista sobre otras prestaciones realizadas sobre el mobiliario o bienes muebles en los términos analizados.

Sobre esta consulta, la Sala mediante Concepto 2324 de 2017, describió la siguiente "ruta" para obtener el pago de la contribución:

De acuerdo con el artículo 9º de la Ley 1697, a la entidad contratante le corresponde retener de manera proporcional al pago o pagos realizados al contratista, el porcentaje correspondiente a la contribución de estampilla.

De igual forma, le corresponde descontar su pago de los saldos existentes a favor del contratista si no se realizó la retención, o en su defecto, solicitarle el pago de la contribución. De no obtenerlo, deberá dar traslado a la DIAN para que ejerza sus funciones como acreedor de la obligación tributaria.

La norma legal señala:

"Artículo 9º. Causación. Es obligación de las entidades contratantes retener de manera proporcional al pago o pagos realizados al contratista, el porcentaje correspondiente a la contribución de estampilla definido según el Artículo 8º de la presente ley".

Los actos mediante los cuales el pagador liquida y retiene el tributo pueden ser impugnados de conformidad con las disposiciones del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011).

Le corresponde a la DIAN la facultad para hacer el cobro coactivo de los recursos de la Estampilla "Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia", como sujeto activo de la obligación tributaria, cuando observe que una entidad no efectuó la retención, la hizo incorrectamente o el contratista no procedió a su cancelación.

Este cobro coactivo se realiza de conformidad con el procedimiento establecido por el artículo 5º de la Ley 1066 de 2006, que corresponde al definido en el Estatuto Tributario. El proceso de cobro coactivo administrativo es una prerrogativa que se le concede a la administración para que ejecute una deuda respecto de la cual ella misma es acreedora, sin necesidad de acudir a un trámite judicial.

Las entidades contratantes una vez efectuada la retención deben transferir los recursos a la cuenta que se defina para tal fin y dentro de los plazos señalados en el artículo 7º del Decreto 1050 de 2014.

El Ministerio de Educación Nacional debe velar porque los recursos ingresen efectivamente al Fondo. Si esto no sucede, debe informar al acreedor de la obligación tributaria (DIAN) para que, en ejercicio de su función de fiscalización, esta entidad inicie los trámites pertinentes para el cobro de dichos recursos, previa la elaboración de la liquidación del tributo con los intereses generados.

Toda la documentación que se genere en las entidades obligadas a hacer la retención de las sumas correspondientes a la contribución y en el Ministerio de Educación como administrador y director del Fondo, sirven de prueba para que la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales, en ejercicio de su función de fiscalización, adelante las actuaciones tendientes a determinar la contribución, sin perjuicio de las demás pruebas obtenidas dentro de la investigación que lleve a cabo para tal fin.

Esta liquidación que hace la DIAN es la que sirve de título ejecutivo para iniciar el proceso de cobro coactivo. Efectuada la liquidación, si el contribuyente no paga, la DIAN debe producir un mandamiento de pago ordenando la cancelación de las obligaciones pendientes, el cual debe ser notificado al responsable de la obligación.

Es importante señalar que en el procedimiento de cobro coactivo por regla general no proceden recursos, excepto cuando de manera expresa se señalen para las actuaciones definitivas.

Sin perjuicio de lo anterior y de manera previa, la DIAN en ejercicio de su función fiscalizadora, a través de conceptos tiene la facultad de aclarar los temas en los que exista discusión jurídica y atender cada caso en concreto.

Por último, la Sala sugiere a la entidad contratante, en este caso al Ministerio del Interior, para que en adelante, al momento de celebrar los contratos de mantenimiento, realice procedimientos y contratos diferentes para el mantenimiento sobre bienes inmuebles y para las prestaciones relacionadas sobre bienes muebles. Lo anterior, para efectos de determinar con claridad la contribución parafiscal que se causa en los primeros contratos calificados como contratos de obra.

Con fundamento en las anteriores consideraciones,

IV. LA SALA RESPONDE:

1. ¿Los contratos de prestación de servicios de mantenimiento y arreglos locativos para las sedes de la entidad (que implican suministro de personal, materiales y repuestos para los sistemas de agua potable, redes eléctricas, redes hidrosanitarias (fontanería), aires acondicionados y los arreglos locativos) encuadran en la tipología de los contratos de obra prevista en el numeral 1º del artículo 32 de la Ley 80 de 1993 (Estatuto General de Contratación de la Administración Pública - EGCAP), o se trata de contratos de prestación de servicios en los términos previstos en el numeral 3º del artículo 32 ibídem, para efectos de lo previsto en la Ley 1697 de 2013?

Los contratos que incorporen el mantenimiento de bienes inmuebles para las sedes de la entidad con las actividades y los supuestos señalados en la pregunta, son contratos de obra, según el numeral 1º del artículo 32 de la Ley 80 de 1993, y por lo tanto están sujetos a la contribución de que trata la Ley 1697 de 2013, en los términos expuestos en este dictamen.

*2. Según la respuesta dada a la inquietud anterior, ¿cuál sería el trámite que debe adelantar el Ministerio del Interior para cancelar el pago de esa obligación tributaria sobre los contratos de prestación de servicios de mantenimiento suscritos con anterioridad?*¹

De acuerdo con el artículo 9º de la Ley 1697 de 2013, a la entidad contratante le corresponde retener de manera proporcional al pago o pagos realizados al contratista, el porcentaje correspondiente a la contribución de la estampilla.

De igual forma, le corresponde descontar su pago de los saldos existentes a favor del contratista si no se realizó la retención, o en su defecto, solicitarle el pago de la contribución. De no obtenerlo, deberá dar traslado a la DIAN para que ejerza sus funciones como acreedor de la obligación tributaria, en virtud del artículo 7º de la Ley 1697 de 2013.

Remítase a la señora Ministra del Interior y a la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República.

OSCAR DARIO AMAYA NAVAS

EDGAR GONZÁLEZ LÓPEZ

Presidente de la Sala

Consejero de Estado

GERMÁN ALBERTO BULA ESCOBAR

ÁLVARO NAMÉN VARGAS

Consejero de Estado

Consejero de Estado

LUCÍA MAZUERA ROMERO

Secretaria de la Sala

NOTAS DE PIE DE PÁGINA

¹ Menciona el Ministerio del Interior, que los arreglos se refieren a: "cambios de chapas de escritorios y puertas, adecuaciones de puestos de

trabajo, reparación de lámparas, apertura de escritorios y arreglo mobiliario, traslado de escritorios, instalación de vidrios, arreglos eléctricos menores, reparación de humedades y goteras, destape de instalaciones hidráulicas, provisión de tornillería para arreglos menores, pintura, arreglos de cortinas, cambio de llaves por goteo, entre otros"

² Punto 2.1.2. de la consulta. Pág. 5

³ Punto 2.1.3. de la consulta. Pág. 5

⁴ Numeral 2.1.1. del contrato de prestación de servicios M-448 de 2014

⁵ Estudios previos contrato M-448 de 2014

⁶ Oficio 100208221-000356

⁷ Esta norma alude a la facultad de los contribuyentes para sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y la jurisdiccional en los conceptos escritos de la Subdirección Jurídica de la DIAN.

⁸ Consejo de Estado. Sala de Consulta y Servicio Civil. Concepto 2271 del 10 de mayo de 2016

⁹ En la consulta se citan diferentes contratos a título enunciativo que incorporan prestaciones específicas de mantenimiento, las cuales pueden tener diferencias según la necesidad que pretende satisfacer y sus estudios previos. Por esta razón, la Sala se referirá al objeto de estos contratos en los términos señalados por el Ministerio consultante.

¹⁰ Sala de Consulta y Servicio Civil. Concepto 2229 del 7 de diciembre de 2015.

¹¹ En la legislación española, desde antes de la Ley 9 de 2017, el contrato de obra ha estado referido a una actividad sobre un bien inmueble o a la realización de trabajos que modifiquen la forma o sustancia del suelo. Al respecto, el artículo 232 del L.C.S.P. clasifica las obras en cuatro grupos: obras de primer establecimiento, reforma o gran reparación, restauración y rehabilitación; obras de reparación simple; obras de conservación y mantenimiento y obras de demolición. El primer grupo se caracteriza por ser aquellas que dan lugar a la creación de un bien inmueble. Los restantes tipos de obra están referidas a inmuebles preexistentes. En todos los casos, se trata de obras relacionadas con bienes inmuebles. En el mismo sentido, la doctrina señala que este contrato se caracteriza por la realización de una obra "de ingeniería civil" relativa a bienes inmuebles o sobre bienes inmuebles. Cfr. Comentarios a la Ley de los Contratos de las Administraciones Públicas. Director Rafael Gómez-Ferrer Morant.1996 Preparación y Adjudicación del contrato de obras. Miguel Sánchez Morón y Jesús García Torres. Civitas Madrid. Pág. 648 y 649 .

En la legislación argentina, la noción de obra apareja la idea de trabajo público, y para un sector de la doctrina puede referirse a muebles, inmuebles y objetos materiales. MARIENHOLF Miguel S. Tratado de Derecho Administrativo Tomo IIIA. Editorial Abeledo - Perriott 1983. Pág. 518. ESCOLA Héctor Jorge. Tratado integral de los contratos administrativos. De Palma. Argentina 1979. Parte especial. De Palma, Argentina. 1979.

¹² LASSO SAYAGUES Enrique. Tratado de Derecho Administrativo. Tomo 11. Tercera edición. Montevideo. Pág. 86 y s.s. DE LAUBADERE André Manuela de Derecho Administrativo. Editorial Temis.1984. Pág. 822. Se menciona la noción de trabajo público (travail public), más amplia que la obra pública (ouvrage public), en la medida en que incorpora ciertos trabajos no limitados a los bienes inmuebles de la cañería, y las máquinas que forman parte de un establecimiento industrial adherente al suelo.

¹³ GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ. Curso de Derecho Administrativo I. Décimo Sexta Edición. Civitas. Thomson Reuters. Reimpresión 2014. Pág. 776 y 777 " El contrato de obra es la figura contractual más definida en el ámbito administrativo. Es aquel que tiene por objeto la construcción, reforma, reparación, conservación o demolición de un bien inmueble o la realización de trabajos que modifiquen la forma o sustancia del suelo o del subsuelo por cuenta de la Administración a cambio de un precio. Esta definición tradicional ha sido sustituida en el vigente texto refundido LCSP (artículo 6) por otra más abstracta y mucho menos expresiva que entiende por obra "el resultado de un conjunto de trabajos de construcción o de ingeniería civil, destinado a cumplir por sí mismo una función económica o técnica que tenga por objeto un bien inmueble ", sustitución que no tiene mayor trascendencia, ya que los trabajos que pueden ser objeto de este contrato. La esencia de este contrato está en su configuración como una locatio operis, lo que tradicionalmente se suele expresar en el principio tópico del riesgo y ventura".

¹⁴ Ibídem. El autor se está refiriendo al texto refundido LCSP (artículo 6)

¹⁵ Esta definición no tiene mayores diferencias en la reciente Ley 9 de 2017.

¹⁶ Esta clasificación es también acogida por la doctrina. Cfr. A E. GAMERO CASADO e I. GALLEGOS CÓRCOLES. Tratado de Contratos del Sector Público. Tomo 111. Tirant lo Blanch. Valencia 2018. Pág 2467 y 2468: R. GÓMEZ - F. MORANT. Comentario a la Ley de los Contratos de la Administración Públicas Pág 648.

¹⁷ GAMERO CASADO Y GALLEGOS CÓRCOLES ob.cit, Pág. 2468, transcribe el informe 7/99 JCCAE del 17/03/1999: "En la categoría de obras de reforma a que se refiere el artículo 123.1 a) de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (RCL 1995, 1485, 1948) no están comprendidas las obras que, sin cambiar el uso y destino de los edificios administrativos, se dirigen a la sustitución de unos elementos por otros o a adecuar tales elementos a la situación actual como las de acondicionamiento general, sustitución de suelos o techos, cambio de puertas, modificación de instalaciones eléctricas o aire acondicionado, pinturas, etc."

¹⁸ En la consulta el Ministerio del Interior cita trabajos relacionados con áreas eléctricas, plomerías, impermeabilización.

¹⁹ Ley 9 de 2017 de Contratos del Sector Público, la cual transpone al ordenamiento jurídico las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE de 26 de febrero de 2014

²⁰ La Ley 9 de 2017, artículo 232, numeral 5, consagra la clasificación de las obras, entre las cuales, está la de conservación: "... 5. Si el menoscabo se produce en el tiempo por el natural uso del bien, las obras necesarias para su enmienda tendrán el carácter de conservación. Las obras de mantenimiento tendrán el mismo carácter que las de conservación."

²¹ Como las labores de simple de aseo o limpieza.

²² GARCÍA DE ENTERRÍA Y FERNÁNDEZ. Curso de Derecho Administrativo. Décima edición. Tomo I. Pág. 714 y s.s.

²³ GONZÁLEZ LÓPEZ. Misión de Contratación. Hacia una política para la eficiencia y la transparencia en la contratación pública. Tomo I. DNP. La regulación de los Contratos de Obra. Págs. 199 a 202.

²⁴ GARCÍA DE ENTERRÍA Y FERNÁNDEZ. Curso de Derecho Administrativo. Décima edición. Tomo I. Pág. 777.

²⁵ Ibídem. Dictamen del Consejo de Estado del 24 de octubre de 1968.

²⁶ DÁVILA VINUEZA. Régimen Jurídico de la Contratación Estatal. Tercera edición. Legis. Pág. 856.

²⁷ Corte Constitucional. Sentencia C-094 de 2003

²⁸ Este fallo resolvió la Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006 "Por medio de la cual se prorroga la vigencia de la Ley 418 de 1997 prorrogada y modificada por las Leyes 548 de 1999 y 782 de 2002 y se modifican algunas disposiciones",

²⁹ Ley 1106 de 2006, artículo 6. Para el demandante, la Ley 80 de 1993 define que cosa es el contrato de obra pero en ninguna parte define el contrato de obra pública.

³⁰ Aunque tradicionalmente se ha planteado el contrato de obra por administración delegada, no siempre se la ha considerado en esta clasificación. Por su contenido, se ha asumido en algunos casos, que la gerencia de la obra corresponde a un contrato de consultoría, en los términos de la definición consagrada en el numeral 2º del artículo 32 de la Ley 80 de 1993, esto es, la gerencia de obra expresamente citada en este texto. Al respecto, ver Consejo de Estado, Sección Tercera, Sentencia del 29 de marzo de 2013, C.P. Sergio Fajardo, Exp. 25178-01.

³¹ Interesan para este concepto los pronunciamientos relacionados con la modalidad de pago a precio unitario y a precio alzado o global. Al respecto, Consejo de Estado. Sección Tercera. Sentencias de octubre de 2011, Exp. 2007-00409, 27 de marzo de 2014, exp. 24.845, 11 de febrero de 1988, Exp. 4254; 3 de septiembre de 1993, Exp. 8394; 18 de septiembre de 2003, Exp. 15119; 23 de abril de 2008, Exp. 16491; 20 de noviembre de 2008, Exp. 17.031; 3 de marzo de 2010, Exp. 37.644; Sala de Consulta y Servicio Civil, concepto del 13 de septiembre de 1990, Exp. 5.727; concepto del 18 de julio de 2002, Exp. 1439 y Concepto del 9 de septiembre de 2008, Exp. 1920.

³² Consejo de Estado. Sección Tercera. Sentencia del 27 de marzo de 2014. Sala de Consulta y Servicio Civil. Concepto del 18 de julio de 2002.

³³ Consejo de Estado. Sección Tercera. Sentencia del 27 de marzo de 2014.

³⁴ Consejo de Estado. Sala de Consulta y Servicio Civil. 18 de julio de 2002, C.P. Susana Montes de Echeverri Exp. 1439 y concepto del 9 de septiembre de 2008, C.P. Enrique José Arboleda Exp. 1920

³⁵ Consejo de Estado. Sala de Consulta y Servicio Civil. 18 de julio de 2002, C.P. Susana Montes de Echeverri Exp. 1439

³⁶ Lo anterior, sin perjuicio del pacto que se realice sobre reajustes de precios.

³⁷ Sobre el A.I.U. la Sección Tercera del Consejo de Estado, Sentencia del 14 de octubre de 2011, ha señalado: "En efecto, sobre el denominado concepto de Administración, Imprevistos y Utilidad - A.I.U.- que se introduce en el valor total de la oferta y de frecuente utilización en los contratos de trácto sucesivo y ejecución periódica, como por ejemplo, en los de obra, si bien la legislación contractual no tiene una definición de este concepto, ello no ha sido óbice para que en torno a los elementos que lo integran se señale lo siguiente: "... la utilidad es el beneficio económico que pretende percibir el contratista por la ejecución del contrato y por costos de administración se han tenido como tales los que constituyen costos indirectos para la operación del contrato, tales como los gastos de disponibilidad de la organización del contratista; el porcentaje para imprevistos, como su nombre lo indica, está destinado a cubrir los gastos con los que no se contaba y que se presenten durante la ejecución del contrato. Es usual en la formulación de la oferta para la ejecución de un contrato de obra, la inclusión de una partida de gastos para imprevistos y esa inclusión e integración al valor de la propuesta surge como una necesidad para cubrir los posibles y eventuales riesgos que pueda enfrentar el contratista durante la ejecución del contrato. Sobre la naturaleza de esta partida y su campo de cobertura, la doctrina, buscando aclarar su sentido, destaca que la misma juega internamente en el cálculo del presupuesto total del contrato y que se admite de esa manera 'como defensa y garantía del principio de riesgo y ventura' para cubrir ciertos gastos con los que no se cuenta al formar los precios

unitarios. En nuestro régimen de contratación estatal, nada se tiene previsto sobre la partida para gastos imprevistos y la jurisprudencia se ha limitado a reconocer el porcentaje que se conoce como A.I. U - administración, imprevistos y utilidades- como factor en el que se incluye ese valor, sobre todo, cuando el juez del contrato debe calcular la utilidad del contratista, a efecto de indemnizar los perjuicios reclamados por éste ... ". De acuerdo con la jurisprudencia el AIU propuesto para el contrato, corresponde a: i) los costos de administración o costos indirectos para la operación del contrato, tales como los gastos de disponibilidad de la organización del contratista, esto es: A; ii) los imprevistos, que es el porcentaje destinado a cubrir los gastos con los que no se contaba y que se presenten durante la ejecución del contrato, esto es, el alea normal del contrato: I; iii) la utilidad o el beneficio económico que pretende percibir el contratista por la ejecución del contrato, esto es: U. Ahora, teniendo en cuenta que no existe ninguna reglamentación que establezca porcentajes mínimos o máximos para determinar el A.I.U., cada empresa o comerciante de acuerdo con su infraestructura, experiencia, las condiciones del mercado, la naturaleza del contrato a celebrar, entre otros factores, establece su estructura de costos conforme a la cual se compromete a ejecutar cabalmente un contrato en el caso de que le sea adjudicado. En cuanto a la incidencia del cálculo del A. I. U. incluido en la propuesta, para efectos de procesos de selección frustrados por hechos imputables a la administración, o la ejecución del contrato y la equivalencia de las prestaciones del mismo, existe abundante jurisprudencia acerca de la cuantificación de los perjuicios que padece el contratista con base en la utilidad esperada que se incluyó en él dentro de la propuesta, en el entendido de que, si el fundamento de la responsabilidad es reparar el daño causado y llevar al damnificado al mismo lugar en que se encontraría de no haberse producido la omisión del Estado, resulta procedente reconocer la totalidad de dicha ganancia proyectada por el mismo contratista. La importancia del A. I. U. - administración, imprevistos y utilidades-, para estos efectos estriba en que el juez del contrato lo reconoce como factor de la propuesta en el que se incluyen dichos valores, de manera que permite calcular con base en la utilidad la indemnización de los perjuicios reclamados por el contratista u oferente, según el caso, en aquellas controversias en las que les asiste el derecho".

³⁸ Los costos indirectos incorporados en el A, corresponden como regla general a gastos de la oficina central, honorarios del director de ora, y de personal especializado. Generalmente estos costos pueden estar compartidos con los diversos contratos de obra que en forma simultánea esté ejecutando el contratista. Un ejemplo corresponde a los costos de la oficina central, y de los asesores de proyectos.

³⁹ Es práctica común en Colombia que al valor estimado del contrato se le adicione el valor del A.I.U. y que generalmente corresponde a un porcentaje del valor de la obra. No obstante, en los contratos financiados por el Banco Mundial, con créditos BIRF o AIRF, sus reglamentos no adicionan el A.I.U., pues se entienden comprendidos en los precios unitarios propuestos por los oferentes.

⁴⁰ Por ejemplo, si el oferente que tenía derecho a la adjudicación hubiera sido favorecido con la adjudicación en un proceso de licitación.

⁴¹ Consejo de Estado, Sección Tercera. Rad. 1997-01032-01

⁴² A propósito de los contratos de suministro de computadores, debidamente instalados y la asesoría en servicios informáticos en instalaciones educativas, la Sección Tercera del Consejo de estado consideró en ejercicio del arbitrio judicial estimar y aplicar un porcentaje AIU, para la tipología contractual analizada. Al respecto consideró: " De entrada la Sección Tercera ha considerado que no existe previsión legal que imponga la discriminación de los conceptos de administración, imprevistos y utilidades (AIU) por parte del contratista al momento de presentar su propuesta, cuando el juez deba calcular la utilidad esperada para indemnizar los perjuicios reclamados por éste (. . .) En aquellos eventos en que no se acredita la utilidad esperada por el contratista con su ejecución, la Sala ha establecido el valor del AIU a partir del promedio entre varios contratos de objeto similar, verbigracia en contratos de obra pública, sin embargo, en este caso no se tiene dicho parámetro de comparación. En consecuencia, en ejercicio del arbitrio judicial, se estima un porcentaje del 15% por AIU para la tipología contractual analizada ... " Consejo de Estado. Sección Tercera. Subsección B. Rad. 37500 del 30 de marzo del 2017.

⁴³ Al revisar el reglamento del BID, en los numerales relacionados con los tipos de contratos que se firman con recursos de préstamos de la entidad, como los contratos de "Contrato a porcentaje", contrato que se utiliza normalmente para servicios de arquitectura, o el "Contrato con entrega no definida de los servicios" (convenio de precios), el cual se utiliza cuando los Prestatarios necesitan contar con servicios especializados "a pedido" de asesoramiento sobre una actividad determinada, cuyo alcance y plazo no se pueden establecer por anticipado, en ninguno se hace mención al AIU.

⁴⁴ M-448 y M-1153 de 2014 y M-1750 de 2016

⁴⁵ Código Civil, artículo 655.

⁴⁶ Código Civil, Artículo 656.

⁴⁷ Inmuebles por destinación.- Esta ficción legal, se basa en el destino que los bienes muebles tienen al ser designados como inmuebles. Tal es el caso de los bienes señalados para el uso, el cultivo o el beneficio de una heredad, hasta el punto de ser considerados como bienes accesorios de ella. La razón de la ficción legal está determinada a que por su uso, cultivo o beneficio de ellos al bien inmueble; pasan a formar parte de aquel. Así lo dispone de manera clara el art. 658 del Código Civil Colombiano. La destinación del bien mueble como accesorio del bien inmueble depende en todo caso de la voluntad de su dueño.

⁴⁸ Se hace referencia a bienes muebles para la instalación y funcionamiento de aires acondicionados centrales o para redes de nueva generación.

⁴⁹ GAMERO Y CÓRCOLES Ob.Cit.. Pág. 2468. En el concepto de reforma traído en la doctrina española señala que están "comprendidas las obras que, sin cambiar el uso y destino de los edificios administrativos, se dirigen a la sustitución de unos elementos por otros o a adecuar tales

elementos a la situación actual como las de acondicionamiento general, sustitución de suelos o techos, cambios de puertas, modificación de instalaciones eléctricas o aire acondicionado, 'pinturas etc.'

⁵⁰ En el concepto de reforma como obra en la doctrina española se señala: "en la categoría de obras de reforma, no están comprendidas las obras que, sin cambiar el uso y destino de los edificios administrativos, se dirigen a la sustitución de unos elementos por otros o a adecuar tales elementos a la situación actual como las de acondicionamiento general, sustitución de suelos o techos, cambio de puertas, modificación de instalaciones eléctricas o aire acondicionado, pinturas, etc." Informe 7/99 JCCAE del 17 de marzo de 1999, citado por Faya Barrios. Tratado de Contratos del Sector Público. Tomo 111. Directores Eduardo Gamero Casado e Isabel Gallego Córcoles. Capítulo XLVII, Antonio Luis Faya Barrios. Pág. 2467 y 2468.

⁵¹ Así lo regulaba el anterior Decreto 734 de 2012, artículo 3.3.1.1 .. En términos similares, en un concurso de arquitectura que incorpore la elaboración de estudios técnicos o trabajos técnicos relacionados, debe utilizarse el procedimiento del concurso de arquitectura. Decreto 1082 de 2015. Artículo 2.2.1.2.1.3.8.

⁵² Sobre contratos mixtos, puede verse en la legislación española: Ley 9 de 2017, artículo 18 y 34.

⁵³ CAMACHO LÓPEZ. Universidad Externado de Colombia. Revist@ e - Mercatoria volumen 4, Número 1 (2005). Pág 12:"Igual ocurre con el concepto de contrato atípico también son diversas las categorías que sobre éstos plantean los doctrinantes. Sin embargo, al analizar cada una de ellas se llega fácilmente a la conclusión que sus diferencias radican simplemente en la denominación que se les da, pues, mientras algunos contratos atípicos están conformados por elementos de los contratos denominados típicos, otros por el contrario tienen un contenido independiente del que corresponde a las figuras contractuales de dicha naturaleza".

⁵⁴ Ibídem

⁵⁵ F.MESSINEO. Doctrina ... , Ob.cit.pp.393, ""El criterio al que se debe recurrir, aun en el caso de que la voluntad de las partes ofrezca elementos de juicio, es -como se sostiene, después de las discusiones a este respecto-, el de la causa, considerada como elemento típico que individualiza al contrato; y es un criterio simple, porque donde haya una causa única, aunque compleja, habrá unidad de contrato; en cambio, donde haya pluralidad de causas, habrá pluralidad de contratos, y si, como es mucho más frecuente, se tratara de causas correspondientes a otros tantos contratos nominados, habrá pluralidad de contratos nominados, o, en última hipótesis, pluralidad de contratos nominados y de contratos innombrados".

⁵⁶ CAMACHO LÓPEZ. Revist@ e - Mercatoria volumen 4, Número 1 (2005). Pág 17.

⁵⁷ En la legislación española el contrato de servicios se define como "aquellos cuyo objeto son prestaciones de hacer consistentes en el desarrollo de una actividad o dirigidas a la obtención de un resultado distinto de una obra o suministro, incluyendo aquellos en que el adjudicatario se obligue a ejecutar el servicio de forma sucesiva y por precio unitario". Al respecto, la doctrina ha señalado que este tipo de contrato excluye el resto de contratos, ya que su contenido lo integran prestaciones que exigen en su realización obligaciones de medios o de resultados distintos a obras o suministros.

⁵⁸ Consejo de Estado. Sección Tercera. Rad.41001-23-31-000-2004-00540-01 (AP) del 8/06/11

⁵⁹ Sentencia C-614/09, Expediente D-7615.

⁶⁰ Corte Constitucional C- 154 de 1997.

⁶¹ Sala de Consulta y Servicio Civil, Concepto 1693 de 2005.

⁶² Consejo de Estado, Sección Tercera, Sentencia de 8 de junio de 2011, Rad. 2014-00540.

⁶³ En especial. Corte constitucional Sentencias C-866 de 1999 y C.702 de 1999, las cuales se refirieron a la exequibilidad e inexequibilidad de algunos apartes de la Ley 489 de 1998 relacionados con los requisitos consagrados en la ley para que los particulares puedan ejercer funciones administrativas

⁶⁴ Entre otras, Consejo de Estado. Sección Tercera. Sentencia del 8 de julio de 2011. Esta sentencia se refiere a la prohibición para que particulares puedan ejercer las funciones administrativas de recaudo y cobro coactivo de las sanciones impuestas en el sector de tránsito. Asimismo, sobre la ilegalidad de pactarlas mediante un contrato de prestación de servicios. En igual sentido. Sección Tercera. Sentencia del 8 de junio de 2011, en la cual se señala que el contratista de prestación de servicios no adelanta funciones de carácter administrativo, sino solo de colaboración y apoyo. Por ello, no puede atribuirse la facultad del cobro coactivo en la imposición de tributos.

⁶⁵ Consejo de Estado, Sección Tercera, Sentencia de 8 de junio de 2011, Rad. 2014-00540

⁶⁶ Artículo 10 de la LCSP.

⁶⁷ GARCIA DE ENTERRIA Y FERNÁNDEZ. Decimosexta Edición. Thomson Reuters. pág.783

⁶⁸ Sala de Consulta y Servicio Civil, Concepto 1693 de 2005.

⁶⁹ Sala de Consulta y Servicio Civil, Conceptos 2229 de 2015, 2271 de 2016, 2229 de 2017, 2324 de 2017

⁷⁰ Ley 1697 de 2013, artículo 2°.

⁷¹ "Por el cual se establece la organización y funcionamiento del Fondo Nacional de las Universidades Estatales de Colombia y se dictan otras disposiciones":

"Artículo 6º. 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*.

El contrato de obra es aquel celebrado para la construcción, mantenimiento, instalación y, en general, para la realización de cualquier otro trabajo material sobre bienes inmuebles, cualquiera que sea la modalidad de ejecución y pago.

Contratos conexos serán aquellos que tengan como objeto el diseño, operación y mantenimiento que versen sobre bienes inmuebles, además de los contratos de intervención. 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". Es importante observar que la norma legal y el decreto incorporan entre las consideraciones para la causación de la contribución la definición del contrato de obra que consagra el artículo 32 de la Ley 80 de 1993, esto es "10. Contrato de Obra. Son contratos de obra los que celebren las entidades estatales para la construcción, mantenimiento, instalación y, en general, para la realización de cualquier otro trabajo material sobre bienes inmuebles, cualquiera que sea la modalidad de ejecución y pago".

⁷² Sala de Consulta y Servicio Civil, Concepto 2324 del 12 de diciembre de 2017, la Sala señaló que para determinar las entidades nacionales a que se refiere el hecho generador de la estampilla en el inciso 1 del artículo 5 de la Ley 1697 de 2013, la ley remite a lo señalado en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993, de tal manera que, para entender cuándo puede realizarse el hecho generador del tributo se debe tomar como referente las entidades estatales nacionales señaladas en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993 y para ello el legislador utilizó la técnica de remisión normativa para precisar las entidades nacionales que pueden ser susceptibles de realizar el hecho generador de la estampilla, con la precisión de que tratándose de las empresas industriales y comerciales del Estado y sociedades de economía mixta, con capital público igual o menor al 50%, también estas tipologías contractuales se encuentran previstas, a manera enunciativa, en el hecho generador del tributo siempre que se trate de contratos de obra, con cargo a recursos del Presupuesto.

⁷³ La Sala de Consulta y Servicio Civil, mediante concepto 2229 AD del 27 de noviembre de 2017, se refirió sobre los sujetos pasivos que contempla la Ley 1697 de 2013, para considerar que el Banco de la República podría ser un sujeto pasivo de la contribución, al respecto, sostuvo: "Una interpretación sistemática del artículo 5 de la Ley 1697 de 2013 y 2º de la Ley 80 de 1993, permite aseverar que se consideran entidades del orden nacional no solo las que hacen parte de las ramas del poder público y sus entidades descentralizadas, sino también aquellas entidades u organismos del Estado que se les haya otorgado capacidad para celebrar contratos, independientemente del régimen de contratación que apliquen, pues ello no define su naturaleza, lo que implica que se deben incluir los entes autónomos e independientes o las entidades estatales que tenga un régimen especial, a los que alude el artículo 113 de la Constitución. (. . .) En virtud de la autonomía administrativa y técnica que le fue atribuida al Banco de la República y a su naturaleza única, ello no permite ubicarlo en ninguna de las ramas del poder público, como tampoco hace parte del órgano de fiscalización o de la organización electoral como lo ha señalado la Corte Constitucional; empero, a pesar del régimen especial propio del Banco de la República, ello no significa que pueda ubicarse como una entidad aislada del Estado sino que hace parte del mismo. (. . .) Es innegable, entonces, que el Banco de la República a pesar de que sea una entidad de naturaleza única y cuente con un régimen jurídico propio contenido en los artículos 371 y 372 de la Constitución, en la ley 31 de 1992 y en sus estatutos - decreto 2520 de 1993- hace parte de la estructura del Estado, y por tal razón, debe ser considerado como una entidad pública del orden nacional. A lo anterior, cabe agregar que la Ley 31 de 1992 le otorgó capacidad al Banco para celebrar contratos. (. . .) De acuerdo con las consideraciones expuestas en el concepto, los contratos de obra y los conexos que celebre el Banco de la República si están comprendidos dentro del hecho generador de la "estampilla Pro Universidad Nacional de Colombia y demás Universidades Estatales de Colombia" de que trata la Ley 1697 de 2013".

⁷⁴ Sala de Consulta y Servicio Civil, concepto 2324 del 12 de diciembre de 2017

⁷⁵ Sala de Consulta y Servicio Civil, concepto 2324 del 12 de diciembre de 2017, sobre la determinación de la base gravable de la contribución en los contratos adicionales, la Sala consideró, que para establecer la base gravable debe tenerse en cuenta el valor total del contrato, es decir su valor inicial más sus adiciones en dinero, al respecto señaló: "Ahora bien, la pregunta que se formula es ¿cómo se determina la base gravable y la tarifa en adiciones a los contratos de obra y sus conexos, cuando el contrato fue suscrito luego de entrada en vigencia la Ley 1697 de 2013? Si su cálculo se determina de manera independiente según el valor del contrato inicial y según el valor de la adición o se determina tomando el valor final del contrato (valor inicial + adiciones). Adicionar un contrato implica modificar en sus elementos accidentales el contrato inicial pero no puede conllevar a la modificación del objeto. Las adiciones forman parte del mismo contrato, forman un todo, hay un nexo causal inescindible entre el contrato y su adición. (. . .) En consecuencia, para establecer la base gravable debe tenerse en cuenta el valor total del contrato, es decir su valor inicial más sus adiciones en dinero. La retención de la estampilla debe realizarla el pagador de la entidad que haya suscrito el contrato de obra o sus conexos de manera proporcional al pago o pagos realizados al contratista. Por lo tanto, los pagadores de las entidades contratantes deben hacer las retenciones respectivas de manera proporcional a cada pago aplicando la tarifa de la base correspondiente al valor del contrato en el momento que se efectúe cada pago. Sin embargo, si se genera un ajuste de la base gravable como consecuencia de la adición al valor del contrato, los pagadores deben realizar las reliquidaciones a lo ya retenido aplicando la tarifa correspondiente a la base gravable ajustada. En todo caso, antes de realizarse el último pago pactado se debe verificar de acuerdo con el valor total del contrato (valor inicial + adiciones), en qué base se ubica definitivamente el mismo para así proceder a hacer los reajustes respectivos y el correspondiente recaudo. Por

último, siendo la naturaleza jurídica de la estampilla "Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia" una contribución parafiscal, todo lo relacionado con los elementos de dicho tributo y de manera específica con la aplicación de la base gravable y la tarifa debe seguir los principios del derecho tributario".

⁷⁶ Frente a los elementos constitutivos del hecho generador, esta Sala en Concepto No. 2271 de 10 de mayo de 2016, abordó el estudio de dichos presupuestos, destacando que uno de ellos es el elemento subjetivo que alude a las entidades que celebran los contratos gravados, frente a lo cual precisó: "Es de notar que la ley cualifica la parte contratante en esta clase de negocios, al señalar que debe ser una entidad del orden nacional, de aquellas definidas en el artículo 2º de la Ley 80, pero no hace lo mismo con la parte contratista. Ahora bien, el artículo 2º, numeral 1º de la Ley 80 de 1993 dispone, en su parte pertinente, lo siguiente: "Artículo 2º. De la definición de entidades, servidores y servicios públicos. Para los solos efectos de esta ley: 1º. Se denominan entidades estatales: a) La Nación, las regiones, los departamentos, las provincias, el Distrito Capital y los distritos especiales, las áreas metropolitanas, las asociaciones de municipios, los territorios indígenas y los municipios; los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado, las sociedades de economía mixta en las que el Estado tenga participación superior al cincuenta por ciento (50%), así como las entidades descentralizadas indirectas y las demás personas jurídicas en las que exista dicha participación pública mayoritaria, cualquiera sea la denominación que ellas adopten, en todos los órdenes y niveles. b) el Senado de la República ... los ministerios, los departamentos administrativos, las superintendencias, las unidades administrativas especiales y, en general, los organismos o dependencias del Estado a los que la ley otorgue capacidad para celebrar contratos. (. .)" Como se observa, la definición de "entidades estatales" que hace la norma citada incluye entidades públicas de todos los órdenes y niveles territoriales. Sin embargo, la Ley 1697 solamente menciona a aquellas que sean "del orden nacional" y actúen como contratantes, para efectos de establecer los contratos cuya celebración genera la contribución parafiscal que nos ocupa. Al mismo tiempo, obsérvese que la norma citada incluye algunas entidades de forma directa y específica, entre las cuales menciona a los departamentos administrativos, y designa a otras instituciones en forma genérica o mediante una remisión abierta a otras disposiciones constitucionales y legales. Este último es el caso de "las demás personas jurídicas en las que exista dicha participación pública mayoritaria, cualquiera sea la denominación que ellas adopten, en todos los órdenes y niveles" y de "los organismos o dependencias del Estado a los que la ley otorgue capacidad para celebrar contratos". " ... (i) El tributo se causa por la celebración o suscripción de contratos de obra, "contratos conexos" (como los define el artículo 5º de la Ley 1697) y sus adiciones que impliquen un aumento en el valor del contrato original, en los que actúe como parte contratante cualquiera de las entidades estatales definidas en el artículo 2º, numeral 1º de la Ley 80 de 1993, siempre que se trate de una entidad del orden nacional."

⁷⁷ Sala de Consulta y Servicio Civil, Concepto 2229AD del 27 de noviembre de 2017

⁷⁸ Sala de Consulta y Servicio Civil, Concepto 2271 del 10 de mayo de 2016

⁷⁹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, auto del 30 de junio de 2016, Rad. 2015-00066(22069), mediante el cual, al resolver la medida cautelar de suspensión provisional, contra los apartes de los artículos 6 y 7 del Decreto 1050 de 2014, "por el cual se establece la organización y funcionamiento del Fondo Nacional de las Universidades Estatales de Colombia y se dictan otras disposiciones", consideró que el aparte del artículo 6º que se refiere a "independientemente de su régimen contractual", no vulnera lo dispuesto en la ley creadora del tributo, porque todos los contratos de obra celebrados por las entidades nacionales descritas en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993 se encuentran gravados con el tributo.

14 SEP 2018 LEVANTADA LA RESERVA LEGAL MEDIANTE OFICIO NO. OFI18-35518-OAJ-1400 DE FECHA 07 DE SEPTIEMBRE DE 2018

Fecha y hora de creación: 2026-02-01 12:25:25