

CONCEPTO 30896 DEL 23 DE OCTUBRE DE 2018
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Doctor

JOSÉ TOBÍAS BETANCOURT LADINO

Fiscalía General de la Nación

Diagonal 22 B No. 52-01 (Ciudad Salitre)

Bogotá D.C.

Ref: Radicado 007631 del 13/03/2018

Tema	Contribución Especial
Descriptor	CONTRIBUCION ESPECIAL DE OBRA PUBLICA CONTRIBUCION ESPECIAL SOBRE CONTRATOS DE OBRA PUBLICA - CAUSACION
Fuentes formales	Ley 80 de 1993, Ley 489 de 1998, Ley 1106 de 2006, Ley 1450 de 2011, Ley 1697 de 2013.

Estimado Doctor Betancourt Ladino:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, es función de esta Dirección absolver de modo general las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta entidad.

Previo al estudio de la consulta es preciso señalar que no compete a esta dependencia conceptuar sobre los procedimientos específicos a seguir, o las actuaciones concretas por adelantar con ocasión de actos de contribuyentes o actuaciones administrativas de funcionarios, tampoco corresponde definir, desatar, dirimir, investigar o juzgar las actuaciones de los mismos frente a las administraciones de las entidades del orden nacional o territorial, considerando que le corresponde absolver consultas sobre interpretación y aplicación de normas tributarias, aduaneras y cambiarias, de carácter nacional.

En la consulta en referencia se solicita la revocatoria del oficio de la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina con número interno 1000208221-001998 de 29 de diciembre de 2017, teniendo como consideraciones que: a) los negocios fiduciarios del esquema fiduciario constituido por la Agencia Nacional Inmobiliaria para el desarrollo de su objeto social, son verdaderos contratos de fiducia mercantil; b) que el

concepto emitido viola el principio de legalidad en materia tributaria por no considerar los elementos esenciales del tributo; y c) no se consideró adecuadamente el concepto emitido por la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado.

En relación con el primer aspecto es necesario indicar que el contenido del oficio 1000208221-001998 de 29 de diciembre de 2017, tiene los fundamentos jurídicos suficientes y necesarios que no logran desvirtuarse con los argumentos presentados en la nueva solicitud.

En respuesta a su solicitud se hacen las siguientes precisiones:

Debe tenerse en cuenta que en la consulta inicial se preguntó:

"¿Se causa la contribución de obra pública y la Estampilla Pro Universidad Nacional de Colombia consagradas en el artículo 6° de la Ley 1106 de 2006 y en la Ley 1697 de 2013 en los contratos de obra civil y conexos suscritos por sociedades fiduciarias en su calidad de voceras de los patrimonios autónomos constituidos en virtud de contratos de fiducia mercantil celebrados en el marco del esquema fiduciario diseñado por la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas?"

Para empezar, se reitera -tal como se expuso en el oficio objeto de reconsideración- que: la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas fue creada por el Decreto Ley 4184 de 2011 como Empresa Nacional de Renovación y Desarrollo Urbano Virgilio Barco Vargas; entidad constituida como una sociedad pública por acciones simplificada, de derecho privado y vinculada al Departamento Administrativo de la Presidencia de la República (DAPRE) con patrimonio propio.

En el año 2015 se modificó la naturaleza jurídica de ésta, a través del artículo 245 de la Ley 1753 de 2015, transformándose en la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas, entidad pública de carácter descentralizado, adscrita a la Presidencia de la República, con patrimonio compuesto de bienes y recursos públicos provenientes del Presupuesto General de la Nación, y cobijada por el régimen presupuestal, contractual y laboral público. Especializándose en la formulación, estructuración, ejecución y operación de proyectos urbanos, de gestión inmobiliaria e infraestructura social para las entidades públicas.

En cuanto a la contribución de obra pública el artículo 120 de la Ley 418 de 1997 modificado por el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, expone:

"ARTÍCULO 120. *Todas las personas naturales o jurídicas que suscriban **contratos de obra pública, con entidades de derecho público** o celebren contratos de adición al valor de los existentes deberán pagar a favor de la Nación, Departamento o Municipio, según el nivel al cual pertenezca la entidad pública contratante una contribución equivalente al cinco por ciento (5%) del valor total del correspondiente contrato o de la respectiva adición.*

Las concesiones de construcción, mantenimiento y operaciones de vías de comunicación, terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales pagarán con destino a los fondos de seguridad y convivencia de la entidad contratante una contribución del 2.5 por mil del valor total del recaudo bruto que genere la respectiva concesión.

Esta contribución sólo se aplicará a las concesiones que se otorguen o suscriban a partir de la fecha de vigencia de la presente ley." (Negritas fuera de texto).

El reseñado precepto legal fue objeto de control constitucional expuesto en la sentencia C- 930 de 2007, proferida por la Corte Constitucional, dentro de la cual el tribunal advirtió que:

*"(...) Así pues, la lectura del precepto demandado permite establecer que **el hecho generador es la celebración o adición de contratos de obra pública, así como el otorgamiento o celebración de concesiones de construcción, mantenimiento y operaciones de vías de comunicación, terrestre o fluvial, puestos aéreos, marítimos o fluviales; que el sujeto activo es la Nación, Departamento o Municipio,** "según el nivel al cual pertenezca la entidad pública contratante"; **que el sujeto pasivo es la persona natural o jurídica que suscriba contratos de obra pública con entidades de derecho público o celebre contratos de adición al valor de los existentes; que la base gravable es el valor del respectivo contrato o adición,** o "el valor total del recaudo bruto que genere la respectiva concesión", que **la tarifa es el 5% en el caso de los contratos de obra pública** o de las respectivas adiciones (...)"* (Negritas fuera de texto).

De otro lado, la Estampilla Pro-universidad Nacional, creada por la Ley 1687 de 2013, expone como hecho generador, el siguiente:

"ARTÍCULO 5. HECHO GENERADOR. *Está constituido por **todo contrato de obra que suscriban las entidades del orden***

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

PARÁGRAFO. Quedan incluidos los contratos de obra suscritos por las empresas industriales y comerciales del Estado y de empresas de economía mixta cuya ejecución sea con recursos del Presupuesto General de la Nación". (Negritas fuera de texto).

De las normas transcritas se deduce mediante el criterio gramatical y sistemático de las normas jurídicas que tanto la contribución especial por obra pública como la Estampilla Pro-Universidad Nacional, recaen sobre los contratos de obra pública que se celebren con recursos públicos por entidades públicas.

De esta manera, al ser la Agenda Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas una entidad pública, habilitada para realizar contratos de fiducia mercantil para el desarrollo de obras públicas; en los términos del artículo 245 de la Ley 1753 del 9 de junio de 2015, los contratos de obra pública que se ejecuten en virtud de ello estarán sometidos a la contribución especial por obra pública y a la Estampilla Pro-Universidad Nacional.

Esta conclusión se fundamenta, además de lo ya citado en el oficio objeto de reconsideración, en que siendo el *objeto social de la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas*:

"(...) identificar, promover; gestionar, gerenciar y ejecutar proyectos de renovación y de desarrollo urbano, en Bogotá u otras ciudades del país, así como construir o gestionar, mediante asociaciones público-privadas o contratación de obras, inmuebles destinados a entidades oficiales del orden nacional y a otros usos complementarios que pueda tener el mismo proyecto"

Y estando su patrimonio **constituido por: bienes y recursos públicos provenientes del Presupuesto General de la Nación**, los provenientes del desarrollo de su actividad y del giro ordinario de sus negocios, los bienes que adquiera a cualquier título, gratuito u oneroso, y los productos y rendimientos de ellos, así como los bienes que posea al momento de su transformación.

Las fiducias constituidas tienen como propósito que entidades públicas (Nación, departamentos, distritos, municipios, y áreas metropolitanas), se pueden vincular como fideicomitentes beneficiarios, en las fiducias que la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas estructure para sus proyectos, los cuales son estrictamente obras públicas ejecutadas con recursos públicos.

Tanto así que el parágrafo 1 del artículo 245 de la Ley 1753 de 2015 precisa que:

"Los bienes y recursos que reciba la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas de las entidades públicas, destinados a adquirir derechos de participación patrimonial en los proyectos que adelante, se administrarán hasta tanto cumplan con el objeto mismo del gasto en los patrimonios autónomos de la fiduciaria seleccionada de conformidad con los principios que rigen la contratación pública. Los rendimientos que se generen se administrarán y destinarán al mismo fin del aporte inicial.

En consecuencia, con la vinculación de los recursos al patrimonio constituido mediante fiducia mercantil y la adquisición del correlativo derecho fiduciario a favor de la entidad pública aportante como beneficiaria, se entiende ejecutado el presupuesto de la respectiva entidad"

Aunado a lo anterior, en las diferentes cláusulas de los contratos de fiducia celebrados por la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas se exige el cumplimiento de normas especiales para el manejo de recursos públicos y de contratación estatal, lo que no hace de por sí que las demás normas comerciales del contrato de fiducia mercantil no se apliquen ni que se altere la naturaleza de los recursos, los cuales son y seguirán siendo públicos.

Por tanto, a pesar de que los contratos suscritos por la entidad consultante pueden enmarcarse como fiducia mercantil, en cualquiera de los casos, quien entrega los bienes materiales, que son de naturaleza pública, pasa a ser propietario de derechos fiduciarios que no pierden la naturaleza de ser recursos públicos o estatales; es decir, que el cambio de un tipo de propiedad a otro no implica que se mute la naturaleza pública de los recursos, mucho menos la finalidad de la ejecución de obras públicas.

Ello, debido a que el objeto de las obras contratadas siempre será para una entidad pública en particular, la cual es propietaria de los derechos fiduciarios; además, el ejercicio de la actividad contractual deriva de las instrucciones de una entidad pública (Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas) en calidad de administradora de unos recursos públicos, quien actúa a través de un vocero (fiduciaria) que sirve como instrumento para el ejercicio de las funciones públicas a cargo de la Agencia Nacional Inmobiliaria.

En el mismo sentido, la naturaleza de contratos de obra no es discutible, puesto que no hay duda que se trata de recursos públicos, que cuentan con su correspondiente certificado de disponibilidad presupuestal, se someten a normas especiales de manejo de recursos públicos, se entienden ejecutados por una entidad pública y tienen como objeto la ejecución de proyectos exclusivamente para el sector público, atendiendo las finalidades de la Ley 1753 de 2015.

Vale recordar que el sujeto pasivo de la contribución especial de obra pública es el contratista, y la entidad contratante así actúe como vocera de patrimonios públicos es una intermediaria, un instrumento para el cumplimiento de las funciones de la entidad pública; por ello se somete a actuar de acuerdo con los procedimientos establecidos en la ley y el reglamento para el manejo y la inversión de recursos públicos.

Es necesario indicar que el oficio en discusión tiene en cuenta los elementos esenciales del tributo, en tanto, es claro en explicar que se trata de la contratación de obras públicas, las cuales así se contraten con terceros, intermediarios u otra denominación, no implica el incumplimiento de los presupuestos para la generación del gravamen, puesto que se trata de contratos de obra pública que se celebran con recursos públicos por entidades públicas.

Asimismo, cabe recordar que los acuerdos entre particulares no son oponibles al fisco, menos, si se trata de manejo de recursos públicos.

"ESTATUTO TRIBUTARIO

ARTICULO 553. *LOS CONVENIOS ENTRE PARTICULARES SOBRE IMPUESTOS NO SON OPONIBLES AL FISCO. Los convenios entre particulares sobre impuestos, no son oponibles al fisco."*

Para finalizar, en cuanto al concepto de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, se consideró en su totalidad y fue soporte para la conclusión a la que se llegó en tanto la fundamentación tuvo en cuenta las características expuestas en la explicación dada por la Sala de

Consulta y Servicio Civil, respecto a la inmutabilidad de la naturaleza de los recursos públicos.

Por tanto, se concluye que no hay lugar a revocar la tesis expuesta en el oficio con número interno 1000208221-001998 de 29 de diciembre de 2017 proferido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina.

En los anteriores términos se resuelve su consulta y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el icono de "Normatividad" -"técnica"-, dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

LORENZO CASTILLO BARVO

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
Carrera 8 N° 6C - 38 Piso 4° - Edificio San Agustín
Bogotá, D.C.

C.C. Doctora

MARÍA FERNANDA RANGEL ESPARZA

Secretaria General
Ministerio del Interior
Calle 12 B No. 8 - 46. Sede Camargo.
Ciudad

C.C. Doctor

MIGUEL ERNESTO CAICEDO NAVAS

Secretario General
Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas
Carrera 11 B No. 97-56. Oficina 502
Ciudad