

CONCEPTO 32441 DEL 7 DE NOVIEMBRE DE 2018
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Tema Contribución Especial
Descriptor Causación de la Contribución Especial Sobre Contratos de Obra Pública
Fuentes formales Ley 80 de 1993 artículos 2 y 32.

Cordial saludo Doctora Saldarriaga:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, es función de este Despacho absolver 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.

1ª. PREGUNTA:

¿En la celebración de los contratos para acceder al beneficio previsto en el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016 de obras por impuesto, se causa la Contribución Especial de Obra Pública?

Para resolver este problema se acudirá a dos pronunciamientos previos de este Despacho donde se ha debatido ampliamente cuáles son los dos elementos necesarios para que se dé el hecho generador de la Contribución Especial de Obra Pública.

En primer término, el Oficio 035663 de diciembre 17 de 2015, del cual se extracta lo siguiente:

*"Y es que bien lo consagra la ley y lo ha reconocido ampliamente la jurisprudencia y la doctrina sobre qué es un contrato de obra pública: (...) Así pues, el Estatuto de contratación dice que **"son contratos de obra los que celebren las entidades estatales"**; y la norma acusada afirma que "(t)odas las personas naturales o jurídicas que suscriban **contratos de obra pública, con entidades de derecho público"** deberán pagar la contribución en ella regulada. De lo que se infiere que los contratos de obra pública a que alude la disposición acusada no pueden ser sino los mismos contratos de obra (simplemente de obra) a que se refiere el artículo 32 del Estatuto de contratación administrativa, toda vez que por el sólo hecho de ser suscritos "con entidades de derecho público", caen dentro de esa categoría jurídica por expresa disposición legal."*

En segundo término, se acude al Oficio 066402 de diciembre 15 de 2014, donde se recopiló ampliamente la jurisprudencia sobre el tema de la Contribución Especial de Obra Pública y, en especial, se transcribe una sentencia del Consejo de Estado donde se señala a qué normas se debe remitir para definir qué es "contrato de obra pública" y cuáles son las entidades de Derecho Público, así:

"En la Sentencia del 14 de marzo de 2013, la Sección Cuarta del Honorable Consejo de Estado encontró ajustado a derecho el Oficio No. 020031 del 9 de marzo de 2009 y denegó las súplicas de la demanda, bajo las siguientes consideraciones, que reiteran los argumentos de la misma Corporación en la Sentencia del 1º de marzo de 2012, al negar la nulidad del Oficio No. 087708 del 26 de octubre de 2007:

"GENERALIDADES SOBRE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL DE OBRA PÚBLICA

(...) Del hecho generador de la contribución especial

*El texto del artículo 6º de la Ley 1106 del 2006 permite Identificar claramente los elementos esenciales de la contribución especial, como tributo a cargo de las personas naturales o jurídicas en general (sujetos pasivos); originado **tanto** por la suscripción de los contratos de obra pública **y de concesión para la construcción, mantenimiento y operaciones de vías de comunicación, terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales,** con entidades de derecho público, quienes actúan como agentes de retención del tributo, **como** por la adición del valor de los contratos existentes (hecho generador); y a favor de la Nación, Departamento o Municipio según el nivel de la entidad pública contratante (sujeto activo), y con una tarifa del 5% del valor del respectivo contrato o adición o del 2.5 por mil en el caso específico de las concesiones.*

*Tratándose del hecho generador de la contribución, es claro que se compone de un elemento material, asociado, se repite, a la suscripción de todos los contratos de obra pública **y de concesión para la construcción, mantenimiento y operaciones de vías de comunicación, terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales, y a la adición del valor de los contratos existentes;** y de un elemento subjetivo, en cuanto no vale cualquier tipo de suscripción o celebración, sino que se requiere que*

ella se haga sobre contratos celebrados con "entidades de derecho público".

La determinación del hecho generador se sirve, sin duda alguna, del claro entendimiento de los elementos mencionados.

Sobre el primero de ellos, basta con remitirnos al Estatuto General de Contratación Pública, contenido en la Ley 80 de 1993, comoquiera que dicho cuerpo normativo dispone las reglas y principios que rigen los contratos de las entidades estatales, expresamente definidos como "actos jurídicos generadores de obligaciones que celebren las entidades a que se refiere el presente estatuto, previstos en el derecho privado o en disposiciones especiales, o derivados del ejercicio de la autonomía de la voluntad" (arts. 1 y 32).

En ese contexto, el artículo 32 del mencionado estatuto se refirió a los contratos de obra como especie de los contratos estatales y los definió en los siguientes términos:

"Art. 32. *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.*

(...)

Las entidades estatales a las que alude la norma, se encuentran señaladas en el artículo 2º del mismo estatuto, en el que se lee:

"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.”

Se debe concluir que el hecho que los contribuyentes opten por extinguir la obligación tributaria con obras, conforme lo dispone el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016, no cambia en nada el régimen establecido por el legislador para la causación de la Contribución Especial de Obra Pública y, por ende, no es posible decir que en la contratación que existe entre dos particulares, en cumplimiento de las disposiciones relativas a obras por impuestos, de lugar al hecho generador de la Contribución Especial de Obra Pública.

2ª PREGUNTA:

Cuando el contribuyente que se acoge al mecanismo de pago de impuestos por obras es de naturaleza pública, ¿se considera que el contrato celebrado es de “obra pública” y, por lo tanto, se genera la Contribución Especial?

Claramente los presupuestos para la procedencia de la contribución son:

1. Que se celebre un contrato de obra pública,
2. Que el contratista sea una persona natural o jurídica,
3. Que el contratante sea una entidad de derecho público.

El Consejo de Estado el 1 de marzo de 2012, Radicación número: 11001-03-27-000-2009-00042 00(17907), al decidir sobre la legalidad del Concepto DIAN 087708 de 2007, alude a la Sentencia C-1153 de 2008, señalando:

“Ahora, la Corte Constitucional en la sentencia C-1153/08 estableció que una interpretación plausible es aquella que indica que el contrato al que se refiere el artículo 6º de la Ley 1106 de 2006, es el definido en el artículo 32 del Estatuto de contratación administrativa. Sobre el particular dijo:

“Como puede verse, el estatuto de contratación administrativa define el contrato de obra a partir de elementos subjetivos, es decir de criterios que atienden a la calidad de los sujetos contratantes y no al objeto del contrato, pues claramente indica que “(s)on contratos de obra los que celebren las entidades estatales...”. Es decir, el elemento esencial que define la presencia de un contrato de esta naturaleza es que sea celebrado por una entidad estatal.

De otro lado, la norma ahora acusada impone un gravamen tributario a las personas que suscriban contratos de obra pública con **"entidades de derecho público"**, o celebren adiciones a los mismos. En efecto, el inciso primero del artículo 6° de la Ley 1106 de 2006, ahora bajo examen, dice así:

"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." (Negrillas y subrayas fuera del original)

Así pues, el Estatuto de contratación dice que **"son contratos de obra los que celebren las entidades estatales"**; y la norma acusada afirma que "(t)odas las personas naturales o jurídicas que suscriban **contratos de obra pública, con entidades de derecho público**" deberán pagar la contribución en ella regulada. De lo que se infiere que los contratos de obra **pública** a que alude la disposición acusada no pueden ser sino los mismos contratos de obra (simplemente de obra) a que se refiere el artículo 32 del Estatuto de contratación administrativa, toda vez que por el sólo hecho de ser suscritos con entidades de derecho público", caen dentro de esa categoría jurídica por expresa disposición legal."

La Sentencia C-1153 de 2008, concluyó:

"Para el caso que nos ocupa, el hecho de que las empresas de servicios públicos domiciliarios constituidas bajo la forma de empresa industrial y comercial del Estado, solo por vía de excepción estén reguladas por el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, no significa que no les sea aplicable el artículo 5° de la Ley 1106 de 2006, por las siguientes razones:

La norma que impone la contribución simplemente hace alusión a la celebración del contrato de obra pública entre una persona natural o jurídica y una entidad de derecho público, sin distinguir si se deriva de un régimen de derecho privado o si debe ceñirse al Estatuto General de Contratación de la Administración Pública. El sólo hecho de que una entidad estatal se cree, o se constituya, o se rija por el derecho privado no hace que su naturaleza jurídica necesariamente sea de derecho privado, pues este criterio

desconocería que el legislador, en muchos campos -pero no en forma absoluta- tiene la potestad de escoger el régimen jurídico de las entidades que crea o autoriza crear, sin que eso desdibuje su naturaleza de entidad pública.

El legislador no distinguió el régimen contractual aplicable y tampoco ha exceptuado del pago de ese tributo a quienes contraten con este tipo de empresas.

La Corte Constitucional en la sentencia C-318 de 1998 aludió al elemento subjetivo para determinar el contrato de obra pública a que se refiere la contribución en cuestión. Así pues, adquiere relevancia en este punto la naturaleza de cada entidad, por lo cual si se considera que determinado ente es estatal (empresa industrial v comercial del Estado), y celebra un contrato de obra está en el supuesto de la descripción del hecho gravado que contempla el artículo 6° de la Ley 1106 de 2006. (Subrayado fuera de texto)."

Se infiere entonces que, los contribuyentes del impuesto sobre la renta, de que trata el inciso 1° del artículo 238 de la Ley 1819 de 2016, incluidas entidades como empresas industriales y comerciales del Estado o Sociedades de Economía Mixta, se pueden acoger al mecanismo de obras por impuesto y en la medida que los contratos que celebren sean de "obra pública" se generará la Contribución Especial de Obra Pública.

3ª. PREGUNTA:

¿Los contratos de "obra pública" dentro del AIU, deben incluir los impuestos a cargo del contratista, teniendo en cuenta que afectaría la base gravable a tener en consideración para la Contribución Especial de Obra Pública?

Para responder este tema de la consulta, se acude al Oficio 002341 de enero 30 de 2015, en la segunda respuesta, el cual se adjunta al presente oficio.

Finalmente, de manera cordial le informamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 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, <http://www.dian.gov.co> la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, a la cual se puede ingresar por el icono de "Normatividad"_"técnica"- dando click en el link "Doctrina" - "Dirección de Gestión Jurídica."

Atentamente,

LILIANA ANDREA FORERO GOMEZ

Directora de Gestión Jurídica

UAE-DIAN

Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín

Bogotá D.C.

Se anexa Oficio 002341 de enero 30 de 2015 - En dos (2) folios