

ALCALDÍA MAYOR
DE BOGOTÁ D.C.

SECRETARÍA DE HACIENDA

ORIGEN: Sd:157 - DESPACHO DEL DIRECTOR JURÍDICO/PAZOS GALIN

DESTINO: ANONIMO

ASUNTO: APLICACION CONTRIBUCION ESPECIAL POR CONTRATOS D

OBS: TRIBUTARIO

Bogotá, D. C.

ANÓNIMO

Correo electrónico: guimodin@hotmail.com

CONCEPTO

| | |
|-------------------------|--|
| Referencia | 2019ER74912 |
| Descriptor general | Tributario |
| Descriptores especiales | Aplicación Contribución Especial por Contratos de Obra Pública. Contrato de redes, siembra de árboles |
| Problema jurídico | <i>¿A qué contratos se les aplica la contribución especial de contratos de obra pública y concesión de obra pública? ¿Es aplicable la Contribución Especial por Contratos de Obra Pública, sobre contratos cuyo objeto es la adecuación, mantenimiento e instalación de redes eléctricas y sistemas de aire acondicionado en instituciones educativas y en aquellos que tienen por objeto la siembra de árboles?</i> |
| Fuentes formales | Artículo 32 de la Ley 80 de 1993, artículo 121 de la Ley 418 de 1997, artículo 6° de la Ley 1106 de 2006. |

IDENTIFICACIÓN CONSULTA

Los contratos que tienen por objeto la adecuación, mantenimiento e instalación de redes eléctricas y sistemas de aire acondicionado en instituciones educativas y en aquellos que tienen por objeto la siembra de árboles. ¿Qué tipo de contratos son objeto de la referida Contribución?

CONSIDERACIONES

La Contribución Especial de Obra Pública es un tributo especial, creado en forma transitoria por el Decreto Legislativo No. 2009 de 1992, prorrogada por el Decreto Legislativo 1515 de 1993 y posteriormente incluida, con una vigencia de dos años, en los artículos 123 a 125 de la Ley 104 de 1993, prorrogada, modificada y adicionada por el artículo 120 de la Ley 418 de 1997, modificada por la Ley 782 de 2002 y a su vez reformada por la Ley 1106 de 2006.



ALCALDÍA MAYOR
DE BOGOTÁ D.C.
SECRETARÍA DE HACIENDA

El parágrafo del artículo 8 de la Ley 1738 de 2014¹, amplió el hecho generador de la Contribución, incluyendo a **todos los contratos de obra o concesión de obra pública y otras concesiones**.

El artículo 6° de la Ley 1106 de 2006 dispone lo siguiente:

*“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.***

(...).” (Negrilla fuera de texto)

De acuerdo con la citada norma la contribución se aplica a contratos de obra pública y a contratos de concesión cuyo objeto sea la construcción mantenimiento y operación de vías de comunicación, terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales.

La Ley 80 de 1993² define los contratos estatales y señala el contrato de obra como uno de sus géneros, así:

*“**Artículo 32. De los Contratos Estatales.** Son contratos estatales todos los 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, así como los que, a título enunciativo, se definen a continuación:*

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***

¹ “Por medio de la cual se proroga la Ley 418 de 1997 (...).”

² “Por la cual se expide el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública”.



ALCALDÍA MAYOR
DE BOGOTÁ D.C.
SECRETARÍA DE HACIENDA

cualquier otro trabajo material sobre bienes inmuebles, cualquiera que sea la modalidad de ejecución y pago.
(...)” (Negrilla fuera de texto)

De igual forma, sobre el contrato de concesión, señala el numeral 4° del mismo artículo lo siguiente:

4o. Contrato de concesión

Son contratos de concesión los que celebran las entidades estatales con el objeto de otorgar a una persona llamada concesionario la prestación, operación explotación, organización o gestión, total o parcial, de un servicio público, o la construcción, explotación o conservación total o parcial, de una obra o bien destinados al servicio o uso público, así como todas aquellas actividades necesarias para la adecuada prestación o funcionamiento de la obra o servicio por cuenta y riesgo del concesionario y bajo la vigilancia y control de la entidad concedente, a cambio de una remuneración que puede consistir en derechos, tarifas, tasas, valorización, o en la participación que se le otorgue en la explotación del bien, o en una suma periódica, única o porcentual y, en general, en cualquier otra modalidad de contraprestación que las partes acuerden”.

1. Elementos del tributo - Contribución Especial por Contratos de Obra Pública

En cuanto al hecho generador, el sujeto activo, el sujeto pasivo, la base gravable y la tarifa de este tributo, la Corte Constitucional estableció lo siguiente:

*“(…) 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 y del 2.5 por mil tratándose de las concesiones y que la entidad pública contratante es responsable del recaudo”**³ (Negrilla fuera de texto)*

³ Corte Constitucional, Sentencia C 930 de 2007



ALCALDÍA MAYOR
DE BOGOTÁ D.C.
SECRETARÍA DE HACIENDA

Como se aprecia, la norma que impone la Contribución señala como hecho generador la celebración de un contrato de obra pública entre una persona natural o jurídica y una entidad de derecho público, sin distinguir si ésta es del nivel central o descentralizado, o si es del orden nacional o distrital.

2. Definición del Contrato de Obra Pública

La Ley 80 de 1993 establece las reglas y principios que rigen los contratos estatales, expresamente definidos en su artículo 32 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"*.

Bajo tal contexto, el numeral 1º del artículo 32 mencionado, se refirió a los contratos de obra como especie de los contratos estatales y los definió en los siguientes términos: *"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"*.

La Corte Constitucional al examinar la exequibilidad del artículo 6º de la Ley 1106 de 2006⁴, del que se predicó desconocimiento del principio de legalidad tributaria por no definir con precisión el hecho gravado, en cuanto que el concepto de "contrato de obra pública" no estaba claramente delimitado, a pesar de la definición que establece el artículo 32 de la Ley 80 de 1993, analizó este tópico como sigue:

"(...) 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. Ahora bien, ciertamente 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. Lo anterior, 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, según pasa a verse:

⁴ Sentencia Corte Constitucional C- 1153 de 2008



ALCALDÍA MAYOR
DE BOGOTÁ D.C.
SECRETARÍA DE HACIENDA

(...)

*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 “son 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.***

(...)

*Así pues, el Estatuto de contratación dice que “son contratos de obra los que celebren las entidades estatales”; y la norma acusada afirma que “todas 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.***

(...)

Por lo anterior, la Corte estima que la descripción del hecho gravado sí es suficientemente precisa para satisfacer las exigencias del principio de legalidad tributaria.”⁵. (Negrilla fuera de texto)

3. Conceptos de la DIAN

Frente al tema objeto de examen, es preciso tener en cuenta, que la DIAN, como autoridad en la materia, ha emitido diferentes conceptos sobre la aplicación de la contribución especial sobre un contrato de obra pública. Veamos:

- Concepto 100202208 – 1270 del 15 de diciembre de 2015:

“(...) se observa que en principio este contrato (Contrato Especial de Gestión) no corresponde al de obra pública consagrado en el artículo 32 de la Ley 80 de 1993, pues su objeto y finalidad es diferente y por lo mismo no enmarcaría dentro de los presupuestos para que sobre él se liquide la contribución especial.

Ahora bien, si para el cumplimiento del contrato es necesario realizar alguna obra como podría ser la acometida de cables, movimiento de cajillas o tubería y demás, este

⁵ En el mismo sentido, Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, Concepto 2062 del 21 de septiembre del 2011, C. P. Dr. William Zambrano Cetina.



ALCALDÍA MAYOR
DE BOGOTÁ D.C.
SECRETARÍA DE HACIENDA

Despacho considera que como quiera que la contribución especial de obra pública se genera en los contratos de obra pública o concesión, por el solo hecho de la realización de actividades aisladas dentro de otro tipo de contrato, no se estaría en presencia de un contrato de obra pública, sino del contrato que se ha convenido, en este caso, al tenor de la Ley 142 de 1994 art. 39.3 – Especial de Gestión -.

*Sin embargo es oportuno precisar que tal afirmación no puede ser del todo absoluta, ya que **en cada caso deberá establecerse que en efecto el contrato no es de aquellos de obra pública porque si a pesar de la denominación del contrato, la verdad real lleva a establecer que se está en presencia de un contrato de obra pública en los términos del artículo 32 de la Ley 80 de 1993, se causará la contribución especial de obra pública, sin perjuicio de las consecuencias legales que tendría el amparar el objeto de un contrato bajo la denominación de otro, con la finalidad de eludir el pago de la contribución aquí estudiada.***

(...) Pretender que sobre cada actividad de un contrato se analice su incidencia en el de obra pública, sería fraccionar en un todo el contrato y tomar dentro de éste, especies de subcontratos que corresponderían en realidad a actividades individualizadas. (...).” (Negrilla fuera del texto)

- Concepto N° 1439 del 28 de agosto de 2018 se refirió al tema explicando que “los contratos de obra pueden comprender “(...) la realización de cualquier otro trabajo material sobre bienes inmuebles, cualquiera que sea la modalidad de ejecución y pago”, lo que implica que su objeto debe verse como una unidad que propende por el interés general y dependerá de cada contrato de obra pública la determinación específica de las actividades que lo integran (...)”.

Así los hechos, es importante que, en el caso particular, se establezca no sólo la denominación otorgada al contrato suscrito, sino además, cuál fue su objeto y si éste se refiere a la realización de actividades que están definidas como de obra pública.

Ahora bien, en el marco del último concepto de la DIAN, es preciso tener en cuenta que la denominación que se le dé al contrato y/o la realización de actividades aisladas de obra pública, son insuficientes para determinar si se trata de este tipo de contrato.

Por lo tanto, se sugiere que deben considerarse todos los documentos que conforman el contrato (estudios previos, minuta del contrato y anexos) para que se establezca si efectivamente se está en presencia de un contrato de obra pública, teniendo en cuenta que éste es el hecho generador, tal como lo sostiene los conceptos de la DIAN, que se han mencionado.



ALCALDÍA MAYOR
DE BOGOTÁ D.C.
SECRETARÍA DE HACIENDA

Caso particular

En consideración al planeamiento del consultante, los contratos cuyo objeto es la adecuación, mantenimiento e instalación de redes eléctricas y sistemas de aire acondicionado y en aquellos que tienen por objeto la siembra de árboles en instituciones educativas de naturaleza pública, se consideran contratos de obra pública a la luz de lo establecido en el numeral 1° del artículo 32 de la Ley 80 de 1993.

En este orden de ideas surge la obligación para el contratista de pagar la contribución especial de contratos de obra pública y concesión de obra pública, a favor de la Nación, departamento o municipio según sea el caso. La tarifa de este tributo se encuentra fijada en el 5% del valor total del contrato cuando se trata de contratos de obra pública; la entidad pública contratante actuará como agente retenedor, con el fin de garantizar el pago de tal monto, para lo cual descontará el 5% del valor del anticipo y de cada cuenta que cancele al contratista, en los términos del artículo 121 de la Ley 418 de 1997⁶.

CONCLUSIÓN

Todas las personas naturales o jurídicas, que suscriban con una entidad pública contratos de obra pública en los términos del artículo 32 de la Ley 80 de 1993, esto es, la construcción, mantenimiento, instalación y, en general, para la realización de cualquier otro trabajo material sobre bienes inmuebles de naturaleza pública, cualquiera que sea la modalidad de ejecución y pago, entendiéndose dentro del concepto las correspondientes adiciones, deberán contribuir con un porcentaje del cinco por ciento (5%) aplicable al valor del contrato o su correspondiente adición.

A partir de la vigencia de la precitada Ley 1106 de 2006 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

⁶ ARTÍCULO 121. Para los efectos previstos en el artículo anterior, la entidad pública contratante descontará el cinco por ciento (5%) del valor del anticipo, si lo hubiere, y de cada cuenta que cancele al contratista.

El valor retenido por la entidad pública contratante deberá ser consignado inmediatamente en la institución que señale, según sea el caso, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público o la entidad territorial correspondiente.

Copia del correspondiente recibo de consignación deberá ser remitido por la entidad pública al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Unidad Administrativa de Impuestos y Aduanas Nacionales o la respectiva Secretaría de Hacienda de la entidad territorial, dependiendo de cada caso. Igualmente las entidades contratantes deberán enviar a las entidades anteriormente señaladas, una relación donde conste el nombre del contratista y el objeto y valor de los contratos suscritos en el mes inmediatamente anterior.

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.

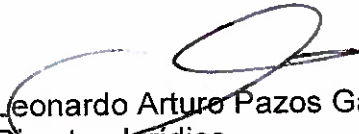
Por lo anterior, la Contribución únicamente se causa en tres eventos:

- a) Suscripción de contratos de obra pública o adiciones con entidades de derecho público.
- b) Suscripción de concesiones de construcción, mantenimiento y operaciones de vías de comunicación, terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales.
- c) Suscripción de concesiones para el recaudo de impuestos y contribuciones.

Coherente con lo anterior, si el contrato, al que hacer referencia el consultante, cuyo objeto es la adecuación, mantenimiento e instalación de redes eléctricas y los sistemas de aire acondicionado y siembra de árboles en instituciones educativas de naturaleza pública cuyo contratante es una entidad pública de cualquier nivel, este Despacho estima que este contrato se encuentra en la tipología contractual prevista en el artículo 32 de la Ley 80 de 1993.


En este orden de ideas, se deberá verificar no solo el cumplimiento del hecho generador sino también de los demás elementos del tributo citados en la parte considerativa del presente escrito, para que proceda el pago de la Contribución Especial de obra pública.

En procura de impulsar la política de mejoramiento continuo en el procedimiento de Asesoría Jurídica, por favor verifique si el concepto emitido contribuyó a resolver de fondo el problema jurídico planteado. De no ser así, por favor informe de manera inmediata a la Dirección Jurídica.



Leonardo Arturo Pazos Galindo
Director Jurídico
Secretaría Distrital de Hacienda

COPIA: Dra. Edna Julieta Riveros González, Jefe Oficina Jurídica (E), Procuraduría General de la Nación Carrera 5 15-80, piso 10

Revisó: Clara Lucía Morales Posso 
Proyectó: Sebastián Marcelo Morillo