



**Radicado Virtual No.
000S2023001118**

100208192-227

Bogotá, D.C., 22 de febrero de 2023.

Tema: Contribución Especial
Descriptores: Contribución Especial de Obra Pública
Fuentes Formales: Artículo 120 de la Ley 418 de 1997
Artículo 2.7.1.1.3. del Decreto 1066 de 2015
Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ, Sentencia del 14 de agosto de 2013, Radicación No. 11001-03-27-000-2011-00025-00(18975).
Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. WILLIAM HERNÁNDEZ GÓMEZ, Sentencia de Unificación del 20 de octubre de 2020, Radicación No. 25000-23-37-000-2014-00721-01(22473) (IJ-SU).

Cordial saludo

De conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el radicado de la referencia, el peticionario consulta:

“1. Teniendo en cuenta el concepto de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado (del 30 de junio de 2022 con radicado número 11001030600020220006600) ¿Un Patrimonio Autónomo, cuyo fideicomitente sea una entidad pública y maneje recursos públicos, debe realizar las retenciones por (...) la “Contribución al Fondo Nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana – FONSECON”, en los contratos derivados que ejecutan obras públicas?



2. Según la respuesta que se emita a la pregunta anterior, frente a los recursos ya retenidos y transferidos a la DIAN, ¿Cómo deben proceder los contratistas para su devolución?” (subrayado fuera de texto)

Sobre el particular, las consideraciones de este Despacho son las siguientes:

El artículo 120 de la Ley 418 de 1997 determina la contribución especial por obra pública de la siguiente manera:

“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.

(...)” (subrayado fuera de texto)

Aunado a lo antepuesto, el artículo 2.7.1.1.3. del Decreto 1066 de 2015 establece que “Los recursos del FONSECON serán los que recaude la Nación por concepto de la contribución especial del 5% de que trata la Ley 418 de 1997, prorrogada, modificada y adicionada por las Leyes 548 de 1999, 782 de 2002, 1106 de 2006, 1421 de 2010 y 1738 de 2014” (subrayado fuera de texto).

Como se observa, la contribución especial de que trata el artículo 120 en comento comparte un hecho generador bastante similar (especialmente en lo que al elemento subjetivo se refiere) con el previsto para la estampilla analizada en el Concepto General Unificado No. 007546 - interno 585 de 2020, así:

“De la norma transcrita (artículo 5 de la Ley 1697 de 2013) se deduce mediante el criterio gramatical y sistemático de las normas jurídicas que el tributo recae sobre todos los contratos de obra pública y conexos a la obra, que se celebren con recursos públicos por entidades públicas del orden nacional.” (subrayado fuera de texto)

En efecto, sobre el hecho generador de la contribución *sub examine*, en Sentencia del 14 de agosto de 2013, la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, C.P. CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ, Radicación No. 11001-03-27-000-2011-00025-00(18975), explicó:

“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”. (subrayado fuera de texto)

En gracia de discusión, de llegar a plantearse que los hechos generadores de la estampilla Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia y de la contribución especial no son asimilables (para lo que aquí se analiza exclusivamente) -esto, por cuanto, la primera se refiere a contratos de obra y conexos al de obra, entre otros, en tanto que la segunda versa sobre contratos de obra pública, entre otros- no se debe perder de vista lo manifestado por el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. WILLIAM HERNÁNDEZ GÓMEZ, en la Sentencia de Unificación del 20 de octubre de 2020, Radicación No. 25000-23-37-000-2014-00721-01(22473) (IJ-SU):

“(…) la ley estableció el tributo sobre todos los contratos de obra celebrados con entidades de derecho público, sin tomar el régimen contractual como referente del hecho generador. En efecto, el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006 no sujetó el hecho gravado a un determinado régimen contractual ni a la Ley 80 de 1993.

Por lo anterior, no es el régimen contractual de la entidad de derecho público, el elemento o factor relevante para la causación de la contribución de obra pública. Lo es, que una de las partes sea una entidad de derecho público y que el objeto del contrato sea una de las actividades descritas en el artículo 32 de la Ley 80 de 1993.

(…)

En consecuencia, se configura el hecho generador del tributo, cuando se celebra el contrato de obra, con cualquier entidad de derecho público, independientemente de su régimen contractual – Ley 80 o exceptuado-. (subrayado fuera de texto)

De modo que, dada la similitud de los hechos generadores de los mencionados tributos, vale la pena mencionar que mediante el Oficio No. 000734 - interno 173 del 9 de febrero de 2023 la Dirección de Gestión Jurídica de esta Entidad resolvió una solicitud de reconsideración presentada en relación con el sub-numeral 2.1.1 del Concepto General Unificado - Estampilla Pro-Universidad Nacional No. 007546 - interno 585 del 10 de noviembre de 2020 con ocasión del Concepto emitido por el Consejo de Estado, referido por el peticionario, así:

“(…) no se observa que el elemento subjetivo del hecho generador -que involucra la participación de una entidad pública del orden nacional- se vea alterado por la utilización de un vehículo contractual, como lo es la fiducia mercantil. Esto, ya que el fideicomitente es la entidad y el patrimonio autónomo está constituido por recursos públicos, destinados a una específica finalidad como lo es la ejecución de un contrato de obra o conexo al de obra.

Si bien el fiduciario puede ir en contra de la finalidad para la que se constituyó el patrimonio autónomo, de acuerdo con lo previsto en los numerales 1, 3 y 4 del artículo 1234 del Código de Comercio y en el artículo 2.5.2.1.1. del Decreto 2555 de 2010, no se debe perder de vista que dicho acto constitutivo comprende una finalidad dispuesta por el mismo fideicomitente que, en el caso analizado, involucra la suscripción de los contratos de obra o conexos al de obra, hecho generador de la estampilla aquí analizada. Es decir, el fiduciario cumple con sus deberes de acuerdo con el acto constitutivo del negocio fiduciario y, adicionalmente, cumple con lo ordenado por el fideicomitente en la ejecución del contrato



de fiducia y con la celebración -meramente instrumental se reitera- del respectivo contrato de obra.

Por último, incluso si no se aceptara la conclusión recién expuesta, y se acogiera el criterio de la Sala de Consulta y Servicio Civil, es necesario tener presente que en la Sentencia C-015 de 1993, la Corte Constitucional explicó cómo debía interpretarse la legislación tributaria teniendo en cuenta los hechos fiscalmente relevantes. De acuerdo con la Corte Constitucional

“[l]a legislación tributaria no puede interpretarse literalmente. Los hechos fiscalmente relevantes deben examinarse de acuerdo con su sustancia económica; si su resultado material, así comprenda varios actos conexos, independientemente de su forma jurídica, es equivalente en su resultado económico a las circunstancias y presupuestos que según la ley generan la obligación tributaria, las personas a las cuales se imputan, no pueden evadir o eludir, el pago de los impuestos. El principio de prevalencia del derecho sustancial, no puede ser ajeno al sistema tributario.”

Por lo anterior, incluso aceptando los planteamientos de la Sala de Consulta y Servicio Civil, no puede perderse de vista que el patrimonio autónomo es utilizado para hacer uso de ciertos bienes de la Nación, para cumplir las finalidades ordenadas por la Ley. Así las cosas, en esta interpretación, la fiducia mercantil es tan solo un medio que permite a la entidad pública del orden nacional (...), con arreglo a los principios que rigen la contratación estatal (cfr. artículos 23 y siguientes de la Ley 80 de 1993), llevar a cabo una función pública que le es propia, siendo pertinente recordar al respecto que “Ninguna autoridad del Estado podrá ejercer funciones distintas de las que le atribuyen la Constitución y la ley” (cfr. artículo 121 de la Constitución Política).

Por ende, teniendo en cuenta que en esta interpretación el patrimonio autónomo es un medio para cumplir una finalidad, no puede perderse de vista que la sustancia económica de este negocio, que es que la entidad pública es quien suscribe el contrato a través de un patrimonio autónomo y los recursos que se emplean para dicho contrato son recursos de la Nación.” (subrayado fuera de texto)

Luego, teniendo en cuenta el derrotero trazado por la Dirección de Gestión Jurídica y en aras de mantener la unidad doctrinal en la interpretación de las normas en materia tributaria (entre otras), en lo de competencia de la DIAN, esta Subdirección se permite expresar que, en el caso de la contribución de que trata el artículo 120 de la Ley 418 de 1997, a la misma conclusión se debe llegar.

Por ende, para este Despacho no altera el elemento subjetivo del hecho generador de la contribución aquí analizada el que el contrato de obra pública o de concesión -en los términos del artículo 120 de la Ley 418 de 1997- sea suscrito por una sociedad fiduciaria, en su calidad de vocera de un patrimonio autónomo constituido por una entidad de derecho público (como fideicomitente) con recursos públicos.

Esto, ya que el patrimonio autónomo -en el referido contexto- es apenas un medio o instrumento para el cumplimiento de ciertas finalidades ordenadas por la Ley. Adicionalmente, la prevalencia de la sustancia económica de la operación permite concluir que es la entidad de derecho público la que, a través del patrimonio autónomo, suscribe alguno de los referidos contratos.



En los anteriores términos se resuelve su solicitud 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 ícono de “Normatividad” – “Doctrina”, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

ALFREDO RAMÍREZ CASTAÑEDA

Subdirector de Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Bogotá, D.C.

Anexo copia del Oficio No. 000734 - interno 173 del 9 de febrero de 2023 en un (1) documento en formato PDF.

Proyectó: Luz Ángela Guerrero Salcedo