

100202208 - 0145

Bogotá D.C. 29 FEB. 2016

Señora:  
**JENNIFER RAMIREZ RAMIREZ**  
Calle 23 No. 21 -115 la pradera - Dosquebradas  
Risaralda

Ref.: Radicado 041661 del 22/10/2015

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008, es función de esta Dirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la entidad.

En su consulta indica una serie de interrogantes sobre el alcance de la Contribución de obra pública, regulada en el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, frente a lo que este despacho se permite manifestar lo siguiente:

Tal y como lo ha manifestado este despacho en varias ocasiones respecto del alcance del hecho generador de esta contribución especial es menester precisar lo siguiente para efectos de esta consulta:

El artículo 6° de la Ley 1106 de 2006 señala:

**ARTÍCULO 6o. DE LA CONTRIBUCIÓN DE LOS CONTRATOS DE OBRA PÚBLICA O CONCESIÓN DE OBRA PÚBLICA Y OTRAS CONCESIONES.** <Ver modificaciones directamente en el artículo 120 de la Ley 418 de 1997> El artículo 37 de la Ley 782 de 2002, quedará 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.

De la transcripción de la norma en comento pueden determinarse algunos elementos / contenidos normativos, esenciales para que se genere la obligación de pago de la mencionada contribución, tales como contrato de obra pública, y entidades de derecho público, siendo importante para efectos de establecer su contenido analizar lo expresado por la Corte Constitucional en sentencia C-1153 de 2006, la cual señaló en uno de sus apartes más relevantes lo siguiente:

*SJD*

*“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 6o 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.*

*Así las cosas, a juicio de la Sala no se presenta una falta de claridad y certeza insuperable en la definición del hecho gravado, pues 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. 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. (Cursiva y resaltado fuera del Texto)*

El Criterio establecido por parte de la Corte Constitucional parte de una premisa esencial, basada en que para efectos de que nazca a la vida jurídica la obligación de pago de la Contribución de Obra pública debe cumplirse dos supuestos:

- a) La celebración de un contrato de obra definido para tales efectos como se señala en el Estatuto Orgánico de la Contratación,

b) Que este sea suscrito por parte de una entidad de derecho público.

En consecuencia, toda aquella entidad pública que suscriba un contrato de obra, es decir, de aquellos en donde se realice una "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.", será sujeta al respectivo gravamen.

Por lo tanto, resulta ser el factor determinante de la generación del hecho gravado de la contribución de obra el aspecto subjetivo o calidad de quien suscribe el respectivo contrato, siempre y cuando la respectiva prestación del negocio jurídico recaiga en la realización de alguno de los supuestos previstos en el numeral 1° artículo 32 del Estatuto de Contratación.

A esta misma conclusión llega el Consejo de Estado en el análisis realizado en sentencia (17907) del 12 de Marzo de 2012, cuando conoció de la demanda de nulidad simple del Concepto DIAN 87708 de 2007 en donde se señaló por parte de la Administración Tributaria que las Empresas de Servicios Públicos a pesar de que su régimen jurídico les permitía celebrar contratos de obra bajo la regulación privada, los mismos se encuentran sometidos al pago de la respectiva exacción.

El argumento esencial del Demandante, parte de la premisa que el "concepto cuestionado viola las normas superiores porque no tuvo en cuenta, que al tener las empresas de servicios públicos domiciliarios un régimen jurídico especial v no estar sujetas al Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, éstas empresas no celebran contratos de obra pública, hecho gravado con la contribución de que trata el artículo 6° de la Ley 1106 de 2006.".

El anterior problema jurídico, es abordado por parte del Consejo de Estado partiendo de la línea interpretativa desarrollada por la Corte Constitucional en el referido pronunciamiento con antelación, y para ello apela a una distinción esencial proveniente del alcance jurídico de los conceptos de : régimen jurídico y naturaleza jurídica.

De esta manera el Consejo de Estado señala:

*"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 6o 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 v 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 6o de la Lev 1106 de 2006"*

Se desprende en consecuencia de esta definición jurisprudencial, que a pesar de que el régimen jurídico aplicable a una entidad sea de derecho privado, no pierde por su calidad de entidad pública, factor este último esencial para efectos de determinar el hecho generador de la Contribución por Obra pública.

Referida línea jurisprudencial ha sido reiterada por el Consejo de Estado en sentencia (18975) del catorce (14) de agosto del dos mil trece (2013), en donde el alto tribunal examinó la nulidad del concepto OIAN 20031 del 9 de marzo de 2009, en donde se consideró por parte del demandante que se estaba haciendo extensivo el cobro de la contribución de obra pública a un grupo de sujetos no obligados, tales como aquellos cuyo régimen de contratación se circunscribe al derecho privado.

Ante lo cual el Consejo de Estado señaló en aquella oportunidad que:

Desde el punto de vista de la estructura del Estado, las Empresas de Servicios Públicos Domiciliarios, ya sean constituidas como sociedades por acciones o como empresas industriales y comerciales del Estado, son "entidades públicas" pertenecientes al nivel descentralizado por servicios de la rama ejecutiva.

El hecho de que tales entidades se encuentren sometidas a un régimen especial de derecho privado no les hace perder esa calidad. Las leyes especiales que regulan su actividad tampoco las abstraen de los deberes u obligaciones tributarias que el legislador ha impuesto al conjunto de entidades estatales.

*La contribución especial de obra pública se genera por la simple suscripción de un contrato de la misma naturaleza v de concesión para la construcción, mantenimiento v operaciones de vías de comunicación, terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o*

fluviales con cualquier entidad de derecho público, categoría en la que, se repite, se encuentran incluidas las empresas industriales v comerciales del Estado v las sociedades de economía mixta de que trata el artículo 38 de la Lev 489 de 1998.  
(Resaltado fuera del Texto)

Con los argumentos expuestos a lo largo de este análisis, considera este despacho que no queda más que confirmar la doctrina vigente emitida por esta Dirección, ya que para efectos de la sujeción de la contribución de obra pública el elemento esencial no resulta ser el régimen jurídico aplicable de la entidad con quien suscribe el contrato la persona natural o jurídica, sino resultan ser dos factores a saber:

- A. Elemento subjetivo (naturaleza jurídica) de la entidad contratante, es decir, su calidad de entidad pública, la que da lugar al nacimiento de la obligación del pago de la referida contribución.
- B. Que el contrato que se suscriba sea de obra, es decir que su prestación trate de alguno de los elementos establecidos en el artículo 32 de la Ley 80 de 1993, es decir, sea para la construcción, mantenimiento, instalación y, en general, para la realización de cualquier otro trabajo material sobre bienes inmuebles.

Por consiguiente, a efectos de la interpretación correcta del Hecho generador y para el caso que nos ocupa independientemente del régimen jurídico aplicable a una determinada entidad, lo relevante a efectos del nacimiento de la obligación tributaria es la connotación de entidad de derecho público.

Ahora bien, respecto de la vigencia del Decreto 3461 de 2007 este despacho se ha pronunciado sobre el alcance de esta disposición en concepto 107189 del año 2007 en el cual manifestó que:

"(...) el Decreto 3461 de 2007, determiné (sic) que:

*"ART. 1°- La contribución a que se refiere el artículo 6° de la Ley 1106 del 22 de diciembre de 2006, en los eventos en que implica un nuevo hecho gravado, se causará solo en aquellos casos en que los contratos con entidades públicas o con organismos multilaterales se suscriban como resultado de licitaciones o procesos de selección abiertos a la recepción de ofertas con posterioridad al 22 de diciembre de 2006. Las adiciones en valor a todos los contratos a que se refiere el artículo 6° de la Ley 1106 del 22 de diciembre de 2006 están gravadas con la contribución prevista en dicha norma."*

En la anterior disposición se quiere significar que si bien por regla general la entrada en vigencia de la norma impositiva es la que determina su aplicación, para el efecto también deben tenerse en cuenta las situaciones que preceden la ocurrencia de los

hechos por las que se hace aplicable. Así, para este caso tiene relevancia lo relacionado con las condiciones en que fueron presentados e iniciados los procesos de selección o escogencia del contratista, bajo cualquiera de las modalidades de contratación, y en que se efectuó la recepción de ofertas, que llevaron a definir los términos de los contratos, con anterioridad a la vigencia de la norma y el contrato se suscribe después de que la nueva disposición empezó a regir.

Esta regulación resulta compatible con el espíritu del legislador, cual fue el de ampliar la base de tributación a todos los contratos de obra pública, y pretende a la vez no desconocer las realidades existentes; pues es claro que las condiciones de contratación iniciadas con anterioridad a la vigencia de la norma se ven incididas con la nueva legislación cuando el contrato es suscrito después de que ella empezó a regir, ya que se pueden ocasionar detrimento a los contratantes.

En la norma se enfatiza que los términos del artículo 6o. de la Ley 1106 de 2006 son aplicables a los nuevos hechos generadores, o sea a los no contemplados por el anterior artículo 37 de la ley 782 de 2002, los cuales quedan subsumidos en la nueva norma desde su vigencia cuando el proceso para llegar a la suscripción del contrato se haya iniciado con posterioridad a la vigencia de la nueva Ley, o sea del 22 de diciembre de 2006.

En estas condiciones, en el evento que se haya efectuado el pago de la contribución cuando el proceso de escogencia del contratista se inició con anterioridad a la vigencia de la Ley 1106 de 2007 y el contrato se firmó ya en vigencia de la nueva ley, o cuando se trate de la prórroga de uno suscrito con anterioridad a que esta norma empezara a regir, se está bajo supuestos en los que no se da el hecho generador del tributo en las condiciones expuestas; y al haberse cobrado éste, se configura el pago de lo no debido cuya suma deberá ser devuelta.

Al respecto y según se explica en el Memorando UJ-2582-07 de la Oficina Asesora Jurídica del Ministerio y de Hacienda y Crédito Público, fechado el 11 de diciembre de 2007, la devolución en el orden nacional para las entidades del nivel central, se hará por medio de la Dirección de Crédito Público y del Tesoro Nacional, previa autorización del Ministerio del Interior y de Justicia por ser la cartera titular de los recursos" (...).

Para este despacho resulta claro que los efectos del Decreto 3461 y de manera especial que lo previsto en el artículo 1 de esta disposición se restringe de manera exclusiva a la aplicación de la Ley en el tiempo por efectos de la entrada en vigencia de la Ley 1106, la cual amplió el Hecho generador de la mencionada contribución y no como lo refiere la consultante a si el contrato es el resultado de una convocatoria o invitación privada.

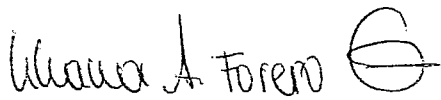
Ahora bien, respecto de la vigencia del Decreto 3461 se considera por parte de este despacho que al ser una disposición cuyo efecto, tal y como lo ha expresado este. Despacho, es de determinar el régimen de la aplicación de la Ley en el tiempo por la configuración de nuevos hechos generadores con ocasión a la

[www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co)

entrada en vigencia de la Ley 1106 de 2006, esta disposición normativa habrá dejado de surtir efectos con las prórrogas sucesivas de la Ley, ya que estas disposiciones mantienen indemne el hecho generador, luego existiría un decaimiento del acto por haber desaparecido los fundamentos de hecho que dieron lugar a la expedición de la respectiva disposición.

Finalmente, le informamos que puede consultar la base de conceptos expedidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en su página de INTERNET, [www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co) <<http://www.dian.gov.co>>. Ingresando por el icono de "Normatividad" - "técnica dando clic en el link "Doctrina Oficina Jurídica.

Atentamente,



**LILIANA ANDREA FORERO GOMEZ**  
Directora de Gestión Jurídica ( E )

P dfos

Dirección de Gestión Jurídica

Carrera 8ª N° 6C - 38 piso 4º  
PBX 607 99 99 ext. 1631