

CONCEPTO 35663 DE 17 DE DICIEMBRE DE 2015
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Doctora

SONIA ESTHER OSORIO VESGA

Directora Distrital de Impuestos de Bogotá
Secretaría Distrital de Impuestos de Bogotá
Av. Calle 17 No. 65B 95
Bogotá D.C.

Ref: Radicado 037452 del 17/09/2015/

Tema: Contribución Especial Obra Publica
Descriptor: Contrato Especial de Gestión
Fuentes Formales: Ley 1106 de 2006 art 6, 1738 del 18 de diciembre de 2014
Ley 80 de 1993 art 32, Ley 142 de 1994 art 39.

De conformidad con el artículo 19 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.

Mediante el escrito de la referencia manifiesta que en un Contrato denominado "*Especial de Gestión*", suscrito entre una Empresa de Servicios Públicos y un particular, regulado por el artículo 39.3 de de la ley 142 de 1994 y que se enmarca dentro del objeto social allí previsto, el contratista en el desarrollo del mismo, factura conceptos por servicios relacionados con construcción tales como -movimiento de cajillas, obras para nivelación de las mismas, instalación de medidores, entre otras,- que son necesarias para el cumplimiento del objeto principal enunciado en el contrato de Gestión. Por esta razón, el contratista considera que no se causa la contribución especial de obra pública regulada por el artículo 6 de la ley 1106 de 2006, por cuanto el contrato suscrito no es un contrato de obra pública a los que se refiere el artículo 32 de la Ley 80 de 1993.

Luego de hacer un esbozo normativo de la Contribución de Obra pública, hecho generador, definición del contrato de obra pública, contratos celebrados con Empresas de servicios Públicos y señalar que a pesar de que se causa la contribución de obra pública en los contratos de obra pública suscritos con las las Empresas de Servicios Públicos Domiciliarios, pregunta a este Despacho:

¿En los contratos especiales de gestión, señalados en el artículo 39 de la ley 142 de 1994 suscritos con las Empresas de Servicios Públicos domiciliarios, se causa la contribución especial de obra pública?

¿Si en desarrollo de los contratos especiales de gestión antes referidos, se realiza alguna actividad que pueda constituir obra pública en los términos del artículo 32 de la ley 80 de 1993, debe liquidarse la contribución en mención, de manera proporcional) únicamente por estas actividades del contrato?

Para responder nos permitimos manifestar;

Lo primero es señalar que la Ley 1738 del 18 de diciembre de 2014, prorrogó la vigencia de la contribución de obra pública. Esta Oficina ha efectuado un buen número de análisis y emitido reiterada doctrina sobre el tema objeto de consulta, en especial los expuestos en los oficios 045306 del 29 de septiembre de 2014, 20031 de 2009, que se adjuntan para mayor ilustración.

En el Oficio 045306 del 29 de septiembre de 2014, se trató lo referente a la contratación de las Empresas de Servicios Públicos domiciliarios, dijo al respecto:

"

(...)

Conclusiones cara el caso concreto

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 por 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 y de concesión para la construcción, mantenimiento y 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 y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta de que trata el artículo 38 de la Ley 489 de 1998.

El artículo 6o de la Ley 1106 de 2006 no restringió la configuración del hecho generador del tributo al régimen legal que rigiera las Empresas de Servicios Públicos Domiciliarios ni, menos aún, descartó que dichas empresas se sometieran a las normas privadas.

El régimen tributario especial que prevé la ley de servicios públicos para las empresas que los prestan, las sujetó al ordenamiento fiscal nacional, del que hace parte la contribución especial de obra pública que aquí se examina, y ninguna de las reglas especiales establecidas en el artículo 24 de la Ley 142 de 1994 eximió a dichas prestadoras del referido tributo.

Bastan las anteriores razones para desestimar el cargo de nulidad in examine, pues la interpretación del artículo 6o de la Ley 1106 de 2006 valida el criterio plasmado en el concepto demandado, en cuanto sugiere que las empresas de servidos públicos mixtas se encuentran sometidas a la contribución especial del 5%, sobre el valor total de los contratos de obra pública que suscriban o de su respectiva adición.

Las reflexiones que motiven esta conclusión coinciden con las que orientaron la sentencia del 17 de marzo del 2012, exp. 1790 Dicha providencia examinó la legalidad del Concepto 087708 del 26 de octubre de 2007, relacionado con la aplicación de la contribución especial sobre los contratos de obra, construcción y otras actividades, suscritos por una firma contratista y una empresa de acueducto y alcantarillado - ESP contratante, cuya nulidad se demandó aduciéndose que dicha empresa era una empresa industrial y comercial del Estado que no se regía por la Ley 80 de 1993, sino por la Ley 142 de 1994 y que, por tanto, no se trataba de una entidad de derecho público.

En esa oportunidad la Sala anotó:

...

En este orden de ideas cabe anotar que el régimen aplicable a los contratos celebrados por los prestadores de servicios públicos domiciliarios es, por regla general, el establecido en la normatividad privada, pero, así mismo, es necesario concluir, que de conformidad con las excepciones dispuestas por la misma ley, dicho régimen debe catalogarse como mixto", pues está integrado lanío por normas propias del derecho privado como del derecho público. Por lo tanto, sólo en los casos en que la Ley 142 de 1954 de manera expresa lo disponga, el régimen de contratación será el del Estatuto General de Contratación de la Administración Pública (Ley 80 de 1993). (...) "

Claro está entonces, que en los contratos de obra pública suscritos con empresas de servicios públicos domiciliarios, se causa la contribución de obra pública.

No obstante, no sucede lo mismo frente a toda clase de contratos que se suscriban con estas entidades, pues dependerá del tipo de contrato. Menciona en su escrito que la Empresa de Servicios Públicos, celebra Contratos Especiales de Gestión bajo el amparo del artículo 39.3 de la ley 142 de 1994; en este contexto la ley, consagra:

"ARTÍCULO 39. CONTRATOS ESPECIALES. Para los efectos de la gestión de los servicios públicos se autoriza la celebración, entre otros, de los siguientes contratos especiales:

(...)

39.3. Contratos de las entidades oficiales para transferir la propiedad o el uso y goce de los bienes que destina especialmente a prestar los servicios públicos; o concesiones o similares; o para encomendar a terceros cualquiera de las actividades que ellas hayan realizado para prestar los servicios públicos; o para permitir que uno o más usuarios realicen las obras necesarias para recibir un servicio que las entidades oficiales estén prestando; o para recibir de uno o más usuarios el valor de las obras necesarias para prestar un servicio que las entidades oficiales estén prestando; o para pagar con sedanes de empresas los bienes o servicios que reciban.”

De la anterior lectura, se observa que en principio este contrato 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 objeto del contrato es necesario realizar alguna obra como podría ser la acometida de cables, movimiento de cajillas o tubería y demás, este 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 a 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 por que 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

Y es que bien lo consagra la ley y lo ha reconocido ampliamente la jurisprudencia y la doctrina sobre que 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.

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.

(...)" Oficio 06S402 diciembre 15/2014 DICIEMBRE

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 este, especies de subcontratos que corresponderían en realidad a actividades individualizadas.

En conclusión, la contribución especial de obra pública prorrogada por la ley 1738 del 18 de diciembre de 2014, no puede aplicarse sobre cada una de las actividades consideradas individualmente, necesarias para la ejecución de un contrato de diferente naturaleza como el aquí mencionado. Esto por que como bien se señaló en el **CONCEPTO 03565 de enero 23 de 1998 ENERO**: "La circunstancia de que en el contrato se mencionen en forma discriminada algunos conceptos con sus respectivos valores no desvirtúa ni modifica la naturaleza del contrato, Esta sólo tiene por objeto precisar el contenido y alcance del objeto por contrato así como los medios que se utilizarán para su desarrollo y cumplimiento."

En tal contexto, se revocan los incisos 2 y 3 del numeral 2.2 del Oficio 021548 de abril 3 de 2014, en el que tangencialmente se afirmó lo contrario a lo aquí expuesto.

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,

DALILA ASTRID HERNANDEZ CORZO

Directora de Gestión Jurídica

Anexo: Oficios 045306/14 y 20031/09.