

CONCEPTO 36869 DE 29 DE DICIEMBRE DE 2015
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Señor

CAMILO ANDRES BUSTOS PARRA

Jefe de la Oficina Asesora Jurídica

Universidad Distrital Francisco José de Caldas

Carrera 7 No. 40 - 53 Piso 9

Bogotá D.C.

Ref: Radicado 036020 del 09/09/2015

Tema	Contribución especial por contratos de obra pública
Descriptor	Hecho Generador
Fuentes Formales	Ley 1106 de 2006, artículo 6; Ley 104 de 1993; Ley 418 de 1997, artículo 121.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, es función de ésta Subdirección 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, ámbito dentro del cual será atendida su petición.

Solicita en el escrito de la referencia concepto respecto a la obligación de la Universidad Distrital Francisco José de Caldas de realizar la retención correspondiente a la Contribución Especial establecida en el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006 en atención a que según informa, en Concepto 036324 de 21 de mayo de 2010, emitido por esta Subdirección se expresó:

(...) En respuesta a su comunicación de la referencia, de manera atenta le manifestamos que una vez analizado su contenido, consideramos aplicables los oficios Nos. 020031 de mayo 9 de 2009, 063832 de julio 4 de 2008, con los cuales se absuelve el tema por usted consultado (...)

Informa que inicialmente la Oficina Asesora de esa Entidad profirió concepto señalando que por ser la Universidad un ente universitario oficial con autonomía, consagrada en la Constitución, al igual que el Banco de la República, no está obligada a liquidar la contribución en sus contratos de obra pública, posición que considera válida teniendo en cuenta que la DIAN se pronunció al respecto indicando que frente al caso concreto de la

Universidad Distrital, le era aplicable lo señalado en el Concepto 063832 de 3 de julio de 2010 en el que se manifestó:

“...En consecuencia y considerando que el Banco de la República es un órgano autónomo por disposición constitucional, sujeto a un régimen legal propio en desarrollo de la misma preceptiva, que no le es aplicable el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública que permita enmarcar los actos jurídicos generadores de obligaciones dentro de la concepción de contratos estatales a que hace referencia el artículo 32 de la Ley 80 de 1993, celebrados por las entidades públicas a que se refiere el artículo 2 de la misma obra.

Y como se ha expuesto en esta ocasión que a los contratos que celebra el Banco de la República solo le son aplicables de manera exclusiva; las normas constitucionales, la Ley 31 de 1992 y sus desarrollos reglamentarios, y los Estatutos de la Junta Directiva, se aclara el Oficio 036803 de mayo de 2007, para concluir que a los contratos que suscribe el Banco de la República en su calidad de entidad de derecho público de rango constitucional no le es aplicable el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006...”.

Manifiesta que recibida la directriz por parte de la DIAN, la Oficina Asesora Jurídica de la Universidad Distrital procedió a analizar los conceptos mencionados a través de memorando interno de 15 de junio de 2010 y le comunicó a la Tesorera General de la Universidad lo siguiente:

“...esta oficina había solicitado concepto a la DIAN en el sentido de precisar la aplicación del (sic) impuesto en los casos en los que los recursos devienen de entidades públicas que se rigen por la Ley 80 de 1993 pero que celebran con entidades autónomas como las universidades convenios para la ejecución de contratos de obra pública que se rigen por normatividad interna de estas últimas.

2. Ante dicha solicitud la DIAN dio respuesta señalando que para nuestro caso es aplicable lo contenido en los oficios 020031 y 063832 y que nos corresponde, con los elementos de juicio proporcionados, establecer lo aplicable al caso consultado.

3. Una vez analizado el contenido de dichos pronunciamientos, esta Oficina Jurídica considera que el primer oficio hace referencia a entes mixtos lo cual no es aplicable a la Universidad.

4. Por otro lado, el segundo oficio hace la salvedad en la aplicación del tributo en relación con los entes autónomos, por lo que siguiendo la instrucción de la DIAN, ese es el caso que nos aplica.

5. En efecto, se deduce del contenido del oficio 063832 que al ser el Banco de la República un ente administrativo autónomo de rango constitucional, los contratos que celebre, no están sujetos al (sic) impuesto de la contribución especial.

6. En este orden de ideas, esta Oficina considera que existe igualdad de condiciones entre el Banco de la república y la Universidad al ostentar los dos la misma calidad, vale *decir*, entes administrativos de rango constitucional, por lo que, atendiendo este especial régimen, específicamente en materia de contratación, los contratos que celebre la Universidad no están sujetos al pago del (sic) impuesto de contribución especial establecida en la Ley 1106 de 2006...". **Negrilla y subraya fuera de texto."**

Informa adicionalmente que el Ministerio de Educación Nacional, por petición de la Universidad de Antioquia, solicitó concepto al Consejo de Estado sobre la aplicación de la contribución especial para la seguridad ciudadana a los contratos de obra pública suscritos por las universidades públicas, pronunciamiento que se realizó a través del Concepto 2062 de 21 de septiembre de 2011 en el que se expresó:

"...En primer lugar es pertinente señalar que desde el punto de vista de la estructura del Estado las universidades públicas son sin duda "*entidades públicas*". El hecho de que, como otras entidades del Estado, estén sometidas a un régimen especial no significa que pierdan dicha calidad o que el legislador esté impedido para establecer mecanismos de articulación o de colaboración inter-orgánica con base en su cláusula general de competencia (art.150 C.P) y, en particular, en el artículo 113 ibídem, según el cual "los diferentes órganos del Estado tienen funciones separadas pero colaboran armónicamente para la realización de sus fines".

Entonces, cuando el artículo 40 de la Ley 489 de 1998 señala que las entidades y organismos estatales sujetos a un régimen especial, como es el caso de las universidades públicas, se rigen por las leyes especiales reguladoras de su funcionamiento, ello puede entenderse, como en el presente caso, sin perjuicio de deberes y funciones generales impuestos por el legislador al conjunto de entidades del Estado, en las cuales no se afecta la especialidad o autonomía de aquéllas otras entidades no pertenecientes al sector central o descentralizado de la Administración.

(...)

Por tanto, en el caso particular de las Universidades Públicas, al no ser sujetos pasivos de la obligación tributaria sino simples

recaudadoras, *prima facie* no existirían argumentos de peso para plantear posibles o hipotéticas afectaciones a la especificidad de su régimen contractual o presupuestal y mucho menos en relación con el núcleo más fuerte de su autonomía relacionado con la autodeterminación académica.

Así, basta revisar rápidamente los aspectos que conforme a La Ley 30 de 1992 componen el ámbito de la autonomía universitaria”, para concluir sin dificultad que la obligación legal de retención de la contribución especial por las Universidades Públicas no interfiere en modo alguno sobre aquéllos espacios institucionales protegidos por la Constitución Política (art.69); por el contrario, dicha fundón de recaudo (tal como puede ocurrir en materia de aportes parafiscales o de seguridad social, retención en la fuente por salarios, etc.) se apoya sin dificultad en el principio de colaboración armónica entre las ramas y órganos del Estado (artículo 113 ibídem) y en el hecho de que, en cualquier caso, la autonomía se ejerce de conformidad con la ley (art.69 C.P)...

... En conclusión, no se afecta la autonomía constitucional y legal de las Universidades Públicas al entender, en el contexto de las normas analizadas y conforme a su sentido natural y obvio, que tales universidades son *entidades públicas o de derecho público* y que, por ende, deben hacer el recaudo de la contribución especial de seguridad a cargo de sus contratistas...”.

El consultante opina que la Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales y el Consejo de Estado han expuesto dos situaciones jurídicas diferentes, y que frente a la respuesta dada a la Universidad esta procedió en virtud de la confianza legítima a dar las directrices del caso.

Por lo anterior, solicitan aclarar el tema teniendo en cuenta que tanto el Concepto 083832 de 2008 como el 036324 de 2010, según manifiesta, se encuentran vigentes.

Solicita finalmente, de estar obligada la universidad a retener a sus contratistas de obra pública la contribución especial establecida en el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, informar el procedimiento a seguir para iniciar la respectiva retención, una vez se dé directriz clara al respecto por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Sobre el particular nos permitimos manifestar en primer término, que una vez consultada la base de datos de esta Subdirección, no se encuentra en ella el Concepto 036324 de 21 de mayo de 2010 en el que fundamenta su

petición, no obstante lo cual se procede a efectuar el análisis del tema consultado teniendo en cuenta los oficios Nos. 020031 de mayo 9 de 2009 y 063832 de julio 4 de 2008, a los que alude en su escrito, los que según informa fueron citados por este Despacho en respuesta a la consulta por usted formulada, advirtiéndole en ella la necesidad de que con los elementos de juicio proporcionados estableciera lo aplicable al caso consultado, en esta ocasión se tendrán en cuenta de igual manera otros pronunciamientos doctrinales de esta Dirección referidos al asunto materia de consulta.

Conforme a lo anterior, en lo que al oficio 063832 de 2008 se refiere, este hace un recuento de la evolución normativa que ha tenido la contribución especial desde la Ley 104 de 1993 que creó una contribución especial a favor de la Nación, los Departamentos o los Municipios, según el orden a que perteneciera la entidad pública contratante, sobre todas las personas, naturales y jurídicas, que suscribieran contratos de obra pública para la construcción y mantenimiento de vías o celebraran contratos de adición al valor de los existentes, hasta la Ley 1106 de 2006, información que resulta oportuno suministrar tanto a quienes tienen la obligación legal de retener la contribución especial como a quienes no la tienen y son parámetros que resultan útiles al momento de establecer si dicha obligación existe o no.

En el citado oficio 063832 se señaló como hecho generador de la contribución de obra pública vigente en la actualidad, la "suscripción de contratos de obra o concesión de obra pública con entidades de derecho público y otras concesiones en los términos a que se refiere la ley y adición al valor de los existentes" y se hizo una descripción detallada del mismo; en uno de sus apartes se expuso:

"... Como quiera que el hecho generador de la contribución especial materia de estudio, conforme con el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, consiste en la suscripción de contratos de obra pública sin atender a la normatividad que a éstos se aplique conforme lo determine el propio estatuto de contratación de la administración pública, se concluye que la suscripción de los contratos definidos en el inciso primero, numeral 1o del artículo 32 de la Ley 80 de 1993, celebrados por las entidades a que se refiere el artículo 2 ibídem, están sujetos a la contribución especial por contratos de obra pública. (Concepto No. 054009 del 16 de julio de 2007).

Al resolver el caso particular consultado en esa oportunidad, la Oficina Jurídica de esta Entidad sostuvo:

"... Lo anterior no es aplicable a los contratos relacionados con las actividades de exploración, explotación, refinación y demás propias del sector de la minería, distintos de los contratos de obra o concesión de obra pública y otras concesiones en los términos a que se refiere la ley , y adición al valor de los existentes.

De otra parte y teniendo en cuenta que a la consulta se anexa un criterio de Ecopetrol S.A que hace referencia a la situación especial del Banco de la República reconocida por la doctrina vigente de la entidad, en relación con la contribución que nos ocupa, a continuación se efectúan las siguientes precisiones:

El Banco de la República es un órgano autónomo e independiente, organizado como persona jurídica de **derecho público de rango constitucional (sic) por disposición del artículo 371** de la Carta Política, con funciones de banca central, sujeto a un régimen legal propio, con funciones básicas que se ejercerán en coordinación con la política económica general del Estado, tales como: regular la moneda, los cambios internacionales y el crédito; emitir moneda legal; administrar las reservas internacionales; ser prestamista de última instancia; banquero de los establecimientos de crédito y servir como agente fiscal del gobierno.

El artículo 3 de la Ley 31 de 1992 dispuso que el Banco de la República se sujeta a un régimen legal propio y en consecuencia, la determinación de su organización, su estructura, sus funciones y atribuciones **y los contratos en que sea parte, se regirá exclusivamente por las normas contenidas en la Constitución Política, en esta ley y en los Estatutos.** En los casos no previstos por aquellas y éstos, las operaciones mercantiles y civiles y, en general, los actos del Banco que no fueren administrativos, se regirán por las normas del derecho privado, como lo dispone también para los demás contratos de cualquier índole que celebre el Banco de la República diferentes a los establecidos en el artículo 52 ibídem que trata del régimen contractual, reglamentado por el artículo 68 del Decreto 2520 de 1993. *(El resaltado es nuestro).*

Ignorar este mandato constitucional, para aplicar disposiciones diferentes, sería desconocer que el Banco de la República se encuentra obligado a desarrollar su tarea dentro de las prescripciones que para el resultan obligatorias y vulnerar la preceptiva constitucional.

La H Corte Constitucional en sentencia No. C 489/94 precisó;

"Uno de los aspectos vitales del régimen económico instituido en la Carta Política vigente es el especialísimo ordenamiento jurídico de la Banca Central, confiada a una persona jurídica de derecho público y de naturaleza única, sujeta a un régimen legal propio, y caracterizada por su autonomía administrativa, patrimonial y técnica (artículo 371 de la Constitución)

La preceptiva básica al respecto, que sustrae el Banco de la República de las reglas aplicables a la generalidad de órganos estatales, tiene origen y fundamento en la necesidad de ordenar, dentro de criterios de unidad, coherencia y estabilidad, elementos de gran trascendencia para el funcionamiento de la economía, tales como la moneda, los cambios internacionales y el crédito, (Resalta el despacho)

...

... se aclara el Oficio 036803 de mayo de 2007, para concluir que a los contratos que suscribe el Banco de la República en su calidad de entidad de derecho público de rango constitucional, no le es aplicable el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006."

Como se puede observar, del Oficio 063832 de 2008 no se puede inferir que exista igualdad de condiciones entre el Banco de la república y las Universidades por ostentar los dos la misma calidad de entes administrativos de rango constitucional como afirma el consultante, en el Oficio 063832 de 2008 se hizo énfasis en el especialísimo ordenamiento jurídico de la Banca Central, confiada a una persona jurídica de derecho público y de naturaleza única, la fundón que para el Estado cumple el Banco de la República, evidentemente difiere de la que le corresponde a las Universidades, y son todas las razones previamente expuestas por las que no aplica a la Universidad el mismo tratamiento previsto para la Banca Central.

De otra parte, en lo relativo al Oficio 020031 de 2009, es preciso anotar que a través de él se absolvió una consulta en la que se planteaba el problema jurídico de sí los contratos de obra pública que celebre una empresa de servicios públicos de carácter mixto están sometidos a la contribución especial del 5% sobre el valor total de los mismos o de la respectiva adición de que trata el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, en él se transcribió parcialmente lo expuesto en el del Oficio 063832 de 2008 y luego se analizó la situación particular de las empresas de servicios

públicas mixtas, contenidos a partir de los cuales tampoco es posible llegar a las conclusiones expuestas por el peticionario.

En lo que atañe a la obligación legal de retener a cargo de las Universidades, este Despacho se ha pronunciado en reiteradas oportunidades, una de ellas mediante el Oficio 032735 de 7 de mayo de 2010 en el que señaló, citando algunos apartes de sentencias proferidas por la H. Corte Constitucional y el H. Consejo de Estado, que dentro de la estructura del Estado, además de los órganos que integran las ramas del poder público, existen otros órganos o entidades públicas autónomas e independientes para el cumplimiento de las demás funciones estatales, dentro de las que se cuentan las Universidades del Estado (art. 69 C.P.), que tienen una categoría jurídica diferente y un régimen especial reconocido por el constituyente, que respeta su libertad de acción, pero como parte de la organización Estatal y de la sociedad.

Agregó en el citado oficio;

"... Con fundamento en lo anterior, la Corte concluye que son organismos de naturaleza pública para el cumplimiento de los cometidos señalados en la Carta Política (SIC). En consecuencia, los contratos de obra pública que celebren las personas naturales o jurídicas con los entes universitarios oficiales - entidades de derecho público - están sometidos a la contribución del 5% consagrada en el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, sobre el valor del contrato o adición."

Posteriormente, en Oficio 064842 de 6 de septiembre de 2010, al resolver una solicitud de reconsideración del Oficio 032735 de 2010, la Dirección de Gestión Jurídica sostuvo:

"...se advierte del contenido del artículo 6 de la Ley 1106 de 2006 que el hecho generador de la contribución especial lo constituye la suscripción de contratos de obra pública y las adiciones al valor de los existentes, las concesiones de obra pública y otras concesiones con entidades de derecho público en los términos de la Ley 1106 de 2006. La H Corte Constitucional mediante sentencia C-1153 de noviembre 25 de 2008, Magistrado Ponente; Marco Gerardo Monroy Cabra, al examinar la norma manifestó:

*...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...”

En ese orden de ideas, el artículo 32 de la Ley 80 de 1993 precisa que los contratos de obra pública son los que celebren las entidades estatales, y la Ley 1106 de 2006 bajo ningún supuesto limita la aplicación exclusiva de la misma a las entidades de derecho público sujetas al estatuto general de contratación. La Ley 1106 de 2006 estableció como elemento subjetivo del hecho generador de la contribución la suscripción de los contratos ya mencionados, con entidades de derecho público.

Ahora bien, respecto a la mención de la consultante frente a la especial situación del Banco de la República conforme lo expone el Concepto No. 063832 del 3 de julio del 2008 se observa que si bien es cierto el Banco de la República y los entes universitarios oficiales son órganos autónomos e independientes, existen sustanciales diferencias entre ellos; es así que el primero adquiere dicha naturaleza por expresa consagración constitucional (Artículo 371 de la Constitución Política de Colombia), mientras que el segundo por desarrollo legal. Al respecto la H. Corte Constitucional en sentencia C-566 de mayo 17 de 2000 Magistrado Ponente: Carlos Gavina Díaz, expresó:

"Dadas las especiales funciones que se asignan al Banco de la República, entre las cuales se encuentran la de regularla moneda, los cambios internacionales y el crédito, emitir la moneda legal y administrar las reservas internacionales (artículo 371 C.P.), el constituyente del 91 consideró de vital importancia que dicha entidad estuviera investida de una naturaleza especial, que le permitiera obrar con autonomía frente a los demás organismos del Estado. En consecuencia, estructuró el Banco "como persona jurídica de derecho público, con autonomía administrativa, patrimonial y técnica, sujeto a un régimen legal propio" (artículo 371 C.P.)"

Situación que fue reconocida por este despacho mediante el mencionado Concepto No.063832 del 3 de julio del 2008 así: *"El Banco de la República es un órgano autónomo e independiente, organizado como persona jurídica de **derecho público de rango constitucional por disposición del artículo 371** de la Carta Política, con funciones de banca central, sujeto a un régimen legal propio, con funciones básicas que se ejercerán*

en coordinación con la política económica general del Estado, tales como: regular la moneda, los cambios internacionales y el crédito; emitir moneda legal; administrar las reservas internacionales; ser prestamista de última instancia; banquero de los establecimientos de crédito y servir como agente fiscal del gobierno....”

El mencionado concepto alude a la sentencia C-489/94 en los siguientes términos: **“...La preceptiva básica al respecto, que sustrae el Banco de la República de las regias aplicables a la generalidad de órganos estatales, tiene origen y fundamento en la necesidad de ordenar, dentro de criterios de unidad, coherencia y estabilidad, elementos de gran trascendencia para el funcionamiento de la economía, tales como la moneda, los cambios internacionales y el crédito. (Resalta el despacho)**

...

La Constitución concibe al Banco Central como el eje de todo un sistema primordialmente técnico cuya operatividad y eficiencia, en función de las delicadas funciones que está llamado a cumplir, deben ser garantizadas por una organización propia e independiente...”

En ese orden de ideas, el constituyente reconoció un trato especial al Banco de la República que no cobija a otros órganos estatales, por lo tanto, no podría ampliarse dicho tratamiento a las universidades oficiales, aun cuando estas tengan un régimen de contratación propio.

En consecuencia, la suscripción de contratos de obra pública y adición al valor de los existentes, concesión de obra pública y otras concesiones en los términos de la Ley 1106 de 2006, con entidades de derecho público como lo son los entes universitarios oficiales, se encuentran sometidos a la contribución especial consagrada en el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, En consecuencia se ratifica la doctrina contenida en el Oficio No. 032735 del 7 de mayo de 2010.”

Como se puede observar, ha sido clara la posición de esta Dirección en relación con el tema consultado y no se aparta de la planteada por la Sala de Consulta y Servicio Civil del H. Consejo de Estado en el Concepto 2062 de 2011.

De los oficios citados por el consultante, se reitera, no era posible arribar a las conclusiones por el expuestas.

Finalmente, en cuanto al procedimiento a seguir para efectuar la retención de la contribución especial por contratos de obra pública, nos remitimos a

lo dispuesto por el artículo 121 de la Ley 418 de 1997 que establece:

“ARTÍCULO 121. Para los efectos previstos en el artículo anterior, la entidad pública contratante descontará el cinco por ciento (5%) del valor del anticipo, sí 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...”.

En los anteriores términos se absuelve su consulta y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaría, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estos temas, pueden consultarse directamente en nuestras bases de datos jurídicas ingresando a la página electrónica de la DIAN: <http://www.dian.gov.co> siguiendo el icono de “Normatividad” - “técnica”, y seleccionando los vínculos “doctrina” y “Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)