

CONCEPTO 4180 (Int. 814) DE 2023

(julio 21)

<Fuente: Archivo interno entidad emisora>

<Publicado en la página web de la DIAN: 27 de julio de 2023>

DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Unidad Informática de Doctrina

Area del Derecho

Tributario

Banco de Datos

Contribuciones Parafiscales

Número de Problema 1

Problema Jurídico	¿Se configura el hecho generador de la contribución por obra pública de que trata el artículo 120 de la Ley 418 de 1997, modificado por el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, en el caso de contratos de obra pública suscritos por un patrimonio autónomo, cuyo fideicomitente es una entidad pública y donde los recursos destinados a la ejecución del mencionado contrato también son de naturaleza pública?
Tesis Jurídica	En el caso de contratos de obra pública suscritos por un patrimonio autónomo, cuyo fideicomitente es una entidad pública y donde los recursos destinados a la ejecución del mencionado contrato también son de naturaleza pública, se configura el hecho generador de la contribución por obra pública de que trata el artículo 120 de la Ley 418 de 1997, modificado por el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006.

Descriptorios

Contribución especial de obra pública

Fuentes Formales

LEY 418 DE 1997 ART. 120

LEY 2294 DE 2023 ART. [297](#)

Extracto

De conformidad con los artículos [56](#) del Decreto 1742 de 2020 y [7-1](#) de la Resolución DIAN No. 91 de 2021, 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 - DIAN. 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.

PROBLEMA JURÍDICO

¿Se configura el hecho generador de la contribución por obra pública de que trata el artículo 120 de la Ley 418 de 1997, modificado por el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, en el caso de contratos de obra pública suscritos por un patrimonio autónomo, cuyo fideicomitente es una entidad pública y donde los recursos destinados a la ejecución del mencionado contrato también son de naturaleza pública?

TESIS JURÍDICA

En el caso de contratos de obra pública suscritos por un patrimonio autónomo, cuyo fideicomitente es una entidad pública y donde los recursos destinados a la ejecución del mencionado contrato también son de naturaleza pública, se configura el hecho generador de la contribución por obra pública de que trata el artículo 120 de la Ley 418 de 1997, modificado por el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006.

FUNDAMENTACIÓN

Mediante el radicado de la referencia, el peticionario solicita aclaración sobre la configuración del hecho generador de la contribución por obra pública en aquellos contratos suscritos por FONVIVIENDA para el desarrollo de vivienda rural, con ocasión de la ejecución de subsidios familiares. Esto, con ocasión del cambio normativo introducido por el artículo [297](#) de la Ley 2294 de 2023, por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2022- 2026 “Colombia Potencia Mundial de la Vida”.

En su escrito, el peticionario señala que no se causa la contribución en comento cuando se suscriben contratos de

obra en la ejecución de contratos de fiducia mercantil celebrados por el Fondo Nacional de Vivienda - FONVIVIENDA, con base en los siguientes argumentos:

- i) Que la Ley 2294 de 2023, en su artículo [297](#), establece que, para todos los efectos legales, se entiende que los contratos suscritos por los patrimonios autónomos creados por FONVIVIENDA son de naturaleza jurídica privada.
- ii) Que la exposición de motivos de dicho artículo determina que una vez FONVIVIENDA traslada los recursos al patrimonio autónomo, dejan de ser de dicha Entidad y pasan a ser propiedad de los patrimonios autónomos.
- iii) Que la misma exposición de motivos también indica que los negocios jurídicos celebrados por estos patrimonios autónomos no pueden ser considerados como contratos estatales.

Sobre el particular, considera esta Subdirección:

El hecho generador de la contribución especial, objeto de consulta, se encuentra establecido en el artículo 120 de la Ley 418 de 1997 así:

ARTÍCULO 120. <Artículo modificado por el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006. El nuevo texto es el 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.

(...) (subrayado fuera de texto)

Ahora, el artículo [297](#) de la Ley 2294 de 2023 dispone en su parágrafo 1º:

ARTÍCULO [297](#). Adiciónese el inciso quinto y tres párrafos al artículo 4o de la Ley 2079 de 2021, así:

(...)

PARÁGRAFO 1o. Para todos los efectos legales, se entiende que los negocios jurídicos celebrados por los patrimonios autónomos constituidos por FONVIVIENDA, para efectos de la ejecución de los subsidios familiares de vivienda otorgados por el Gobierno Nacional en el marco de la política de vivienda y hábitat urbana y rural, son de naturaleza jurídica privada.

(...) (subrayado fuera de texto)

Lo antepuesto implica, entonces, que los contratos celebrados por los referidos patrimonios autónomos no se rigen por el derecho público.

Ahora bien, en cuanto a si la naturaleza jurídica de los contratos afecta o no la configuración de la contribución especial sub examine, el Consejo de Estado, Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, C.P. WILLIAM HERNÁNDEZ GÓMEZ, en Sentencia de Unificación de febrero 25 de 2020, Radicación No. 25000-23-37-000-2014-00721-01(22473) (IJ-SU) señaló:

(...) la Sala unifica jurisprudencia respecto a si se realiza el hecho generador de la contribución de los contratos de obras públicas cuando se celebren contratos de obra con entidades de derecho público sujetas a un régimen especial de contratación.

Para ello, fija las siguientes reglas jurisprudenciales:

Para determinar si se realiza el hecho generador de la contribución de los contratos de obra pública no es determinante el régimen contractual de la entidad que celebre el contrato de obra pública, sea el general de la Ley 80 de 1993 o un régimen exceptuado. El elemento de la obligación tributaria se define en función del contrato celebrado, y no de la actividad o régimen jurídico de la entidad de derecho público.

(...) (subrayado fuera de texto)

Con base en lo definido por el Consejo de Estado en la mencionada providencia, es claro - entonces- que se genera la contribución especial por contratos de obras públicas cuando el objeto del contrato comporta la construcción y ejecución de una determinada obra, independientemente de que el régimen contractual aplicable sea de derecho privado o de derecho público. Esto, claro está, siempre que el contrato haya sido celebrado con entidades de derecho público.

Por lo anterior, si bien es claro que los contratos suscritos por los patrimonios autónomos creados por FONVIVIENDA se rigen por el derecho privado, esta circunstancia no descarta la configuración del hecho generador de la contribución especial aquí analizada.

Ahora bien, es necesario precisar si dichos patrimonios autónomos pueden ser o no considerados como entidades de derecho público.

Al respecto, es necesario retomar las consideraciones que la Dirección de Gestión Jurídica desarrolló mediante el Oficio [000734](#) - interno 173 de febrero 9 de 2023 en torno a la estampilla “Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia”, tributo que comparte elementos sustanciales con la contribución especial, así:

i) Los patrimonios autónomos pueden tener el carácter de entidades estatales

Tal y como lo señaló el Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, C.P. ÉDGAR GONZÁLEZ LÓPEZ en Concepto de junio 30 de 2022, Radicación interna No. 110010306000202200066 00, No. Único 00005, el patrimonio autónomo puede ser considerado como una entidad pública, si (i) es el centro de imputación de responsabilidad contractual, y (ii) los recursos son públicos, hecho que no se modifica por la suscripción de un contrato de fiducia mercantil.

En el supuesto objeto de consulta y a criterio de este Despacho, se cumplen los supuestos descritos por la referida Corporación para considerar que los patrimonios autónomos constituidos por FONVIVIENDA son entidades de derecho público, toda vez que FONVIVIENDA funge como único fideicomitente.

ii) La sociedad fiduciaria actúa de acuerdo con las instrucciones del fideicomitente Tal y como se estableció en el Oficio [000734](#) - interno 173 de 2023:

(...) 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

“[I]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.” (subrayado fuera de texto)

Así, con base en el análisis antes expuesto, se aclara que, en el caso de contratos de obra pública suscritos por un patrimonio autónomo, cuyo fideicomitente es una entidad pública y donde los recursos destinados a la ejecución del mencionado contrato también son de naturaleza pública, se configura el hecho generador de la contribución por obra pública de que trata el artículo 120 de la Ley 418 de 1997, modificado por el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006.

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 icono de “Normatividad” -“Doctrina”, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.



Disposiciones analizadas por Avance Jurídico Casa Editorial Ltda.

Normograma DIAN

ISBN n.n

Última actualización: 28 de julio de 2023

