CONTRALORÍA
GENERAL DE LA REPÚBLICA

179

CGR-OJ_____ 2017

Contraloría General de la República :: SGD 05-09-2017 07:35
Al Contestar Cite Este No.: 2017IE0070842 Fol:10 Anex:0 FA:0
ORIGEN 80112-OFICINA JURIDICA / IVAN DARIO GUAUQUE TORRES
DESTINO 86112-DIRECCION DE VIGILANCIA FISCAL SECTOR MINAS Y ENERGIA / FULTON RONNY VARGAS CAICEDO
ASUNTO CONCEPTO
OBS
2017IE0070842

80112-

Bogotá, D.C.,

Doctor
FULTON VARGAS CAICEDO
Director de Vigilancia Fiscal
Contraloría Delegada para el Sector Minas y Energía
Contraloría General de la República
Bogotá, D.C.

Asunto. CONTRATOS DE OBRA PÚBLICA.- CONTRIBUCIÓN ESPECIAL.- HALLAZGOS CON INCIDENCIA FISCAL.- VIABILIDAD. CONCEPTO UNIFICADOR.

1. ANTECEDENTE.

Esta oficina, recibió su comunicación con la cual indica que en relación con la contribución especial que se genera con la celebración o adición de los contratos de obra pública, ha encontrado dificultades en la interpretación y aplicación del marco normativo que lo disciplina y que ha conducido a la adopción de decisiones contradictorias aunque las circunstancias tanto de hecho como de derecho son las mismas.

Indica igualmente que en no pocas oportunidades acogiendo las orientaciones jurídicas brindadas por la Oficina Jurídica por considerarlas ajustadas a derecho, esa Delegada ha procedido a trasladar a la autoridad competente los hallazgos relacionados con el tema, sin embargo se evidencia que se siguen estructurando observaciones y hallazgos con incidencia fiscal, sin que a juicio de esa Delegada se haya producido el daño en grado de certeza, pues las obligaciones aún no están afectadas por el fenómeno de la prescripción.

Posterior a dichas afirmaciones, realiza un análisis de la contribución especial creada por el Decreto Ley 2009 de 2009 y trae a colación algunos conceptos emitidos por esta Oficina, luego de lo cual, consulta:

1.1. ¿Debe entenderse por parte de las Direcciones de Vigilancia Fiscal y los Grupos de Vigilancia Fiscal de la CGR, que la contribución Especial de Obra Pública contenida en el artículo 121 de la Ley 418 de 1997, prorrogada por el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, es un impuesto?

CONTRALORÍA
GENERAL DE LA REPÚBLICA

1.2. ¿Son las Direcciones de Vigilancia Fiscal y los Grupos de Vigilancia Fiscal competentes para estructurar hallazgos administrativos con incidencia fiscal a partir de la omisión en el recaudo y pago de impuestos cuando la acción de cobro coactivo se encuentre vigente o debe poner dicha irregularidad en conocimiento de la autoridad competente para tales efectos? Es por consiguiente competente la CGR para adelantar procesos de responsabilidad fiscal tendientes al cobro de deudas tributarias?

1.3. ¿En los casos de omisión y pago de impuestos el momento en el cual se genera el daño al patrimonio público y el mismo cobra certeza para la estructuración de un hallazgo fiscal debe contabilizarse a partir del momento de la prescripción de la obligación?

1.4. ¿Estableció la Oficina Jurídica mediante el concepto CGR OJ 216 la posición institucional como lo manifestó el mismo, para el establecimiento del hecho generador del daño en tratándose de omisión en el recaudo y pago de los impuestos?

1.5. ¿Si la pregunta anterior es positiva, es mismo es de obligatoria aplicación al interior de la CGR?

1.6. ¿Cuál es la autoridad competente a la cual el área de Vigilancia Fiscal debe trasladar los hallazgos que tengan relación con la omisión en el recaudo y pago de los tributos?

1.7. ¿Puede la CGR so pretexto de no existir "claridad jurídica" abrogarse competencias administrativas como el recaudo de tributos o el cobro de obligaciones tributarias que no le son propias y que corresponden a otras autoridades?

1.8. ¿A partir de qué momento se consideran los tributos recursos públicos para los efectos de la vigilancia fiscal?

1.9. ¿Es competencia de la CGR el control a la evasión o elusión de impuestos?

1.10. En mérito de todo lo anterior, solicita que se unifique o se establezca la posición institucional, determinando el alcance y el verdadero sentido del marco regulatorio y de las competencias de este órgano de control que evite decisiones encontradas en relación con el tema de la referencia que puedan conducir a una flagrante violación del derecho a la igualdad y a los principios de legalidad y confianza legítima al dar un tratamiento diferente a casos que presentan idénticos supuestos fácticos.

2. ALCANCE DEL CONCEPTO.

Los conceptos emitidos por la Oficina Jurídica de la Contraloría General de la República, son orientaciones de carácter general que no comprenden la solución directa de problemas específicos, ni el análisis de actuaciones particulares.

En cuanto a su alcance, no son de obligatorio cumplimiento o ejecución[1], ni tienen el carácter de fuente normativa y sólo pueden ser utilizados para facilitar la interpretación y aplicación de las normas jurídicas vigentes, en materia de control fiscal.

Por lo anterior, la competencia de la Oficina Jurídica para absolver consultas se limita a aquellas que formulen las dependencias internas de la CGR, los empleados de las mismas y las entidades vigiladas "sobre interpretación y aplicación de las disposiciones legales relativas al campo de actuación de la Contraloría General"[2], así como las formuladas por las contralorías territoriales "respecto de la vigilancia de la gestión fiscal y las demás materias en que deban actuar en armonía con la Contraloría General"[3] y las presentadas por la ciudadanía respecto de "la consultas de orden jurídico que le sean formuladas a la Contraloría General de la República"[4].

En este orden, mediante su expedición se busca "orientar a las dependencias de la Contraloría General de la República en la correcta aplicación de las normas que rigen para la vigilancia de la gestión fiscal"[5] y "asesorar jurídicamente a las entidades que ejercen el control fiscal en el nivel territorial y a los sujetos pasivos de vigilancia cuando éstos lo soliciten"[6].

Finalmente se aclara que no todos los conceptos de esta Oficina Jurídica implican la adopción de una doctrina e interpretación jurídica que comprometa la posición institucional de la Contraloría General de la República, porque de conformidad con el Artículo 43, numeral 16[7] del Decreto Ley 267 de 2000, esta calidad solo la tienen las posiciones jurídicas que hayan sido previamente coordinadas y con la(s) dependencia(s) implicada(s).

3. CONSIDERACIONES JURÍDICAS.

3.1. Los conceptos de la Oficina Jurídica sobre el tema.

Concepto CGR Unificación. 2014EE0092365 de 23 de mayo de 2014.

[1] Artículo 28 de la Ley 1437 de 2011.
[2] Art. 43, numeral 4 del Decreto Ley 267 de 2000.
[3] Art. 43, numeral 5 del Decreto Ley 267 de 2000.
[4] Art. 43, numeral 12 del Decreto Ley 267 de 2000.
[5] Art. 43, numeral 11 del Decreto Ley 267 de 2000.
[6] Art. 43, numeral 14 del Decreto Ley 267 de 2000.
[7] Art. 43. OFICINA JURIDICA. Son funciones de la Oficina Jurídica: (...) 16. Coordinar con las dependencias la adopción de una doctrina e interpretación jurídica que comprometa la posición institucional de la Contraloría General de la República en todas aquellas materias que por su importancia ameriten dicho pronunciamiento o por implicar una nueva postura de naturaleza jurídica de cualquier orden.

En este pronunciamiento se unifican los criterios planteados en los conceptos EE53127-04 Fecha: 24/12/2004- EE 30682 - 05 Fecha: 07/06/2005 2010 EE75222 Fecha: 10/11/2010 - 2009 EE34114 Fecha: 23/06/2009.

El problema jurídico a resolver en ese concepto fue si constituía daño al patrimonio del Estado la prescripción de la acción de cobro del impuesto predial y a partir de qué momento se genera el mismo, para efectos de contar la caducidad de la acción fiscal sobre qué cuantía se abre el proceso de responsabilidad fiscal, cuál es la cuantía para fijar la instancia en el proceso de responsabilidad fiscal y cómo se definen los presuntos responsables fiscales.

Después del respectivo análisis, este Despacho señaló que quien tenga la facultad para cobrar los impuestos está en la obligación de adelantar todas las acciones tendientes para que dichos recursos ingresen al Tesoro, por ende la omisión del servidor público en dichas actuaciones, engendra las correspondientes responsabilidades.

Se indicó también que la prescripción de la acción de cobro de las obligaciones fiscales, está regulada en el artículo 817 del Estatuto Tributario, el cual es puntual al establecer que la prescripción podrá decretarse de oficio o a solicitud del deudor y que al acaecer la prescripción de la acción de cobro, le corresponde en cada caso al Organismo de Control Fiscal efectuar el análisis que corresponda para efectos de establecer el valor del detrimento al patrimonio público.

En resumen se indicó en dicho pronunciamiento que la acción fiscal es procedente siempre que haya prescrito la acción de cobro.

Posterior a éste, se emitió el concepto con radicado No. 2014IE0158149 de 12 de noviembre de 2014, en el cual se indicó que al dejarse prescribir la acción de cobro la DIAN, podría estar incursa en un proceso de responsabilidad fiscal, actuación que debía ser evaluada por la Contraloría Delegada para Gestión Pública e Instituciones Financieras, posición reiterada en el escrito No. 2014IE0158149. Así también en el concepto 2014EE0092365, se indicó por parte de esta Oficina Jurídica que en efecto al prescribir la acción de cobro, procede la acción fiscal.

Concepto No. 2016IE0018878 de 1 de marzo de 2016.

En este concepto se ratificó por parte de esta oficina que la omisión en la acción de cobro y por ende al presentarse la prescripción extintiva, procede la acción fiscal. Pero se indica además, que al no haber claridad sobre la competencia de la DIAN para recaudar la contribución especial con ocasión de la celebración de contratos de obra pública y sus adiciones, le corresponde a la CGR recuperar esos dineros a través del proceso de responsabilidad fiscal. Textualmente se así lo dijo:

"4. CONCLUSIONES.

4.1. De conformidad con lo establecido en el artículo 6° de la Ley 1106 de 2006, los contratistas, sean estos personas naturales o jurídicas, que celebren contratos de obra pública con una entidad pública, están obligados a pagar una contribución equivalente al cinco por ciento (5%) del valor total del correspondiente contrato o de la respectiva adición.

4.2. Las empresas de servicios públicos domiciliarios constituidas bajo la forma de empresa oficiales o mixtas, les aplica el artículo 6º de la Ley 1106 de 2006, por ende los contratistas que celebren contratos de obra pública con éstas, están obligadas al pago de tal contribución.

4.3. En caso de omisión de la entidad contratante y por ende el no pago del contratista de la contribución especial, de que trata la ley 1106 de 2006, la CGR, debe poner en conocimiento de la autoridad competente, dicha actuación, para efectos de que proceda de conformidad con los ordenamientos legales a su recaudo. De igual manera se debe poner en conocimiento de la Procuraduría General de la Nación, para lo de su competencia.

Teniendo en cuenta que no existe claridad jurídica sobre si la DIAN, es la encargada del proceso de fiscalización, cuando el destinatario de la contribución especial es la Nación, se considera viable la apertura del Proceso de Responsabilidad Fiscal."

Señala usted en su comunicación que "Es evidente la contradicción planteada en la conclusión contenida en el numeral 4.3., del mencionado concepto, pues mientras en el primer inciso la CGR reconoce su incompetencia para el recaudo y advierte que tal actuación debe ser puesta en conocimiento del competente para que adelante su recaudo conforme al ordenamiento legal, en el inciso siguiente, niega lo anterior y considera que la CGR si es competente para iniciar el proceso de Responsabilidad Fiscal orientado al cobro o recaudo, argumentando una falta de claridad jurídica que a todas luces es inexistente."

Al respecto y con ocasión de sus inquietudes, se considera procedente realizar en forma total un nuevo análisis del tema.

3.2. La contribución especial.

Para el tema consultado, se considera procedente realizar un recuento normativo de la contribución especial que debe pagar el contratista que celebre un contrato de obra pública o su adición y de igual forma en los contratos de concesión.

El artículo 123 de la Ley 104 de 1993, "*Por la cual se consagran unos instrumentos para la búsqueda de la convivencia, la eficacia de la justicia y se dictan otras disposiciones*", determinó:

"*Todas las personas naturales o jurídicas que suscriban contratos de obra pública para la construcción y mantenimiento de vías con entidades de derecho público o celebren contratos de adición al valor de los existentes, deberán pagar*

a favor de la Nación, departamentos o municipios, 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 igual manera, el artículo 124 de la misma normativa también ordenó:

"Para los efectos previstos en el artículo anterior, la entidad contratante descontará el cinco por ciento (5%) del valor del anticipo, si 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."

La ley 104 de 1993, fue derogada por la Ley 418 de 1997, la cual en el artículo 120,[8] contempló la contribución especial en los contratos de obra pública.

En el artículo 121 del mismo ordenamiento también se estableció el mismo gravamen. Cabe desatacar que en las normas citadas en precedencia se determinó que el valor retenido por la entidad pública contratante debería ser consignado inmediatamente en la institución que señalara, según el caso, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público o la entidad territorial correspondiente.

También era obligación de la entidad pública contratante remitir copia del correspondiente recibo de consignación al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Unidad Administrativa de Impuestos y Aduanas Nacionales o la respectiva Secretaría de Hacienda de la entidad territorial, dependiendo de cada caso. Igualmente las entidades contratantes deberían enviar a las entidades anteriormente señaladas, una relación donde conste el nombre del contratista y el objeto y valor de los contratos suscritos en el mes inmediatamente anterior.

Posteriormente se expide la Ley 782 de 2002 y en el artículo 37 de esta disposición se establece:

"Artículo 37. El artículo 120 de la Ley 418 de 1997, prorrogada por la Ley 548 de 1999, quedará así:

Artículo 120. Todas las personas naturales o jurídicas que suscriban contratos de obra pública para la construcción y mantenimiento de vías de comunicación terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales 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

[8] Artículo 120. Todas las personas naturales o jurídicas que suscriban contratos de obra pública para la construcción y mantenimiento de vías 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. **Parágrafo.** La celebración o adición de contratos de concesión de obra pública no causará la contribución establecida en este Capítulo.

cinco por ciento (5%) del valor total del correspondiente contrato o de la respectiva adición.(...)

Parágrafo 1°. En los casos en que las entidades públicas suscriban convenios de cooperación con organismos multilaterales, que tengan por objeto la construcción o mantenimiento de estas vías, los subcontratistas que los ejecuten serán sujetos pasivos de esta contribución.

Parágrafo 2°. Los socios, copartícipes y asociados de los consorcios y uniones temporales, que celebren los contratos a que se refiere el inciso anterior, responderán solidariamente por el pago de la contribución del cinco por ciento (5%), a prorrata de sus aportes o de su participación.

Parágrafo 3°. La celebración o adición de contratos de concesión de obra pública no causará la contribución establecida en este capítulo.

Nótese que en esta normativa ya no se contempla la causación de la contribución para los contratos de concesión o su adición.

Aspecto que fue retomado en el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, cuando prescribe que 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.

La Ley 1421 de 2010, prorroga la Ley 418 de 1997, a su vez, prorrogada y modificada por las Leyes 548 de 1999, 782 de 2002 y 1106 de 2006. Cabe precisar que esta disposición legal en el artículo 7 crea el FONSECON, el cual se transcribe in extenso, así.

"Artículo 7. El artículo 122 de la Ley 418 de 1997, prorrogado por la Ley 548 de 1999 y modificado por la Ley 782 de 2002, quedará así:

Artículo 122. Créase el Fondo Nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana, que funcionará como una cuenta especial, sin personería jurídica, administrada por el Ministerio del Interior, como un sistema separado de cuenta y tendrá por objeto garantizar la seguridad, convivencia ciudadana y todas aquellas acciones tendientes a fortalecer la gobernabilidad local y el fortalecimiento territorial.

Los recursos que recaude la Nación por concepto de la contribución especial consagrada en el artículo 6° de la Ley 1106 de 2006, deberá invertirse por el Fondo Nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana, en la realización de gastos destinados a propiciar la seguridad, y la convivencia ciudadana, para garantizar la preservación del orden público.

> Los recursos que recauden las entidades territoriales por este mismo concepto deben invertirse por el Fondo-Cuenta Territorial, en dotación, material de guerra, reconstrucción de cuarteles y otras instalaciones, compra de equipo de comunicación, compra de terrenos, montaje y operación de redes de inteligencia, recompensas a personas que colaboren con la justicia y seguridad de las mismas; servicios personales, dotación y raciones, nuevos agentes y soldados, mientras se inicia la siguiente vigencia o en la realización de gastos destinados a generar un ambiente que propicie la seguridad y la convivencia ciudadana, para garantizar la preservación del orden público
>
> La administración del Fondo Nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana estará a cargo del Ministerio del Interior y de Justicia."

Nótese que en esta disposición se establece el destino de la contribución y de igual manera quien administra el Fondo, aspecto éste muy importante para dilucidar el tema que nos ocupa, habida cuenta que la contribución especial es de destinación específica, toda vez que está dirigida a subvencionar la seguridad ciudadana.

No obstante, se considera que no ha existido suficiente claridad sobre su recaudo y más específicamente sobre la entidad recaudadora, pues se han presentado diversos criterios entorno a ello, creemos debido a la dispersión normativa y a las diversas interpretaciones de la misma.

Ahora bien, la Ley 1738 de 18 de diciembre de 2014, (prorroga la Ley 418 de 1997, prorrogada y modificada por las Leyes 548 de 1999, 782 de 2002, 1106 de 2006 y 1421 de 2010), determina la vigencia permanente del artículo 6° de la Ley 1106 de 2006 y de igual manera del artículo 7 de la Ley 1421 de 2010.

Significa lo anterior, la plena vigencia de la causación de la contribución especial de los contratos de obra pública o concesiones.

3.3. Competencia de la DIAN para su recaudo y cobro coactivo.

Había señalado este Despacho en el concepto que cuestiona esa Contraloría Delegada, la falta de claridad sobre la competencia de la DIAN para recaudar y ejercer el proceso de fiscalización de los recursos dejados de recaudar con ocasión de la celebración de los contratos de obra pública y concesión, establecidos en toda la normatividad antes mencionada y específicamente en el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006.

Aspecto este que se clarifica con lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley 1421 de 2010, en el cual se determina la destinación de los recursos de la contribución, pero además se establece la entidad recaudadora, quedando claro entonces que tal actuación no es competencia de la DIAN.

Dudaba este Despacho de la competencia de la DIAN para recaudar los recursos correspondientes a la contribución, por ello en tal sentido, señaló:

> "En caso de omisión de la entidad contratante y por ende el no pago del contratista de la contribución especial, de que trata la ley 1106 de 2006, la CGR, debe poner en conocimiento de la autoridad competente, dicha actuación, para efectos de que proceda de conformidad con los ordenamientos legales a su recaudo. De igual manera se debe poner en conocimiento de la Procuraduría General de la Nación, para lo de su competencia. Teniendo en cuenta que no existe claridad jurídica sobre si la DIAN, es la encargada del proceso de fiscalización, cuando el destinatario de la contribución especial es la Nación, se considera viable la apertura del Proceso de Responsabilidad Fiscal." (Subrayado fuera de texto)

En este contexto y como se dijo en el acápite anterior, los recursos los debe recibir el Fondo Nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana, FONSECON. Es importante precisar que este, es una cuenta especial, creada por la ley, sin personería jurídica, administrada por el Ministerio del Interior, como un sistema separado de cuentas, cuyo objeto es recaudar y canalizar recursos tendientes a propiciar la seguridad y convivencia ciudadana para garantizar la preservación del orden público y todas aquellas acciones para fortalecer la gobernabilidad local y territorial, en el marco de la Política y la Estrategia Nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana.

En el nivel local, los receptores de esos recursos son los Fondos Cuenta Territoriales de Seguridad, administrados por el Gobernador Departamental o Alcalde Municipal, con la participación de los comités territoriales de orden público (artículo 8, Ley 1421 de 2010).

Cabe precisar que para el caso del orden nacional, el sujeo activo es la Nación y su administración está a cargo del Ministerio del Interior
De acuerdo con las disposiciones legales invocadas, se denota que la DIAN no tiene competencia para recaudar la contribución especial, pues como se señaló dichos recursos tienen destinación específica.

De otro lado, revisadas las normas tributarias no se encuentra dentro de las mismas la mencionada contribución. En tal virtud, este es un gravamen cuyo destinatario es el FONSECON.-Ministerio del Interior.

Recuérdese que la Ley dispone que "*El valor retenido para la entidad pública contratante deberá ser consignado directamente en la cuenta bancaria que señale el Ministerio del Interior como administrador del Fondo Nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana, Fonsecon, o favor del fondo-cuenta territorial en la institución que señale la institución territorial correspondiente, según el caso*".

En este contexto, se considera que el Ministerio del Interior debe adelantar todas las acciones para que tales recursos ingresen a FONSECON. No obstante, le corresponde a la CGR verificar que tal actuación se surta.

Ha señalado el Ministerio del Interior, sobre las características de la contribución especial de obra pública que:

> "**Hecho generador:** La celebración de un contrato de obra pública con entidades de derecho público del orden nacional definidas por el artículo 2 de la Ley 80 de 1993 o de concesión de construcción, mantenimiento y operación de vías de comunicación, terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales, y sus respectivas adiciones.
>
> **Naturaleza de la contribución:** Es de orden legal, con destinación específica para el fortalecimiento de la Seguridad y Convivencia Ciudadana.
>
> **Obligados:** Todas las personas naturales o jurídicas que suscriban contratos de obra pública o de concesión de construcción, mantenimiento y operación de vías de comunicación, terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales con entidades de derecho público o celebren contratos de adición al valor de los existentes con recursos de la Nación.
>
> **Responsables de la obligación:** Todas las personas naturales o jurídicas que suscriban **contratos de obra** pública, con entidades de derecho público del orden nacional o celebren contratos de adición al valor de los existentes. Se impone a los responsables de la contribución un carácter general que no realiza distinciones y tampoco excepciones expresas al cumplimiento de la misma, precisando que estarán sometidos al pago, todas aquellas personas que contraten con entidades estatales, teniendo como objeto el contrato de obra pública y cuando se trate de **Concesiones** de construcción, mantenimiento y operaciones de vías de comunicación, terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales, se pagará sobre el valor total del recaudo bruto que genere la respectiva concesión.
>
> **Sujeto pasivo:** El tributo estará a cargo de la persona natural o jurídica que funja como contratista de un contrato de obra pública o concesión de construcción, mantenimiento y operaciones de vías de comunicación, terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales. "[9]

3.4. La contribución especial frente a los contratos de concesión.

Se determina en las disposiciones legales que adicional a los contratos de obra pública que celebren las entidades del Estado, también genera el pago de la contribución especial la celebración de los contratos de concesión de construcción, mantenimiento y operación de vías de comunicación, terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales, y sus respectivas adiciones.

[9] Ministerio del Interior, Procedimiento Gestión, Control y Seguimiento del Recaudo Fonsecon, Versión 1.0. Vigente desde: 18/03/2015.

Se precisa que teniendo en cuenta la naturaleza jurídica del contrato de concesión, es importante tener en cuenta lo descrito en las normas que determinan tal obligación.

El numeral 4° del artículo 32 del Estatuto Contractual, define el contrato de concesión en los siguientes términos:

> "Los *contratos de concesión son aquellos que celebran las entidades estatales con el objeto de otorgar a una persona llamada concesionario, la prestación, operación, explotación, organización o gestión, total o parcial, de un servicio público, o la construcción, explotación o conservación de una obra o bien destinados al servicio o uso público, así como aquellas actividades necesarias para la adecuada prestación o funcionamiento de la obra o servicio* ***por cuenta y riesgo del concesionario*** *y bajo la vigilancia y control de la entidad contratante, a cambio de una remuneración que puede consistir en derechos, tarifas, tasas, valoración, o en la participación que se le otorgue en la explotación del bien, o en una suma periódica, única o porcentual y en general, en cualquier otra modalidad de contraprestación que las partes acuerden." (Resaltado fuera de texto).*

De acuerdo con lo anterior, el contrato de concesión puede tener por objeto la construcción, explotación o conservación total o parcial de una obra destinada al servicio o uso público, el concesionario obra por su cuenta y riesgo, por tanto los recursos que genere la obra dada en concesión serán de propiedad del concesionario hasta tanto y de acuerdo con el plazo pactado se presente el retorno del capital invertido por el concesionario. En este caso el concesionario pone a disposición del Estado todos los recursos para la ejecución el objeto contractual, los cuales le serán devueltos mediante una fórmula de repago.

En cuanto a la remuneración la norma señala que este "puede consistir en derechos, tarifas, tasas, valorización, o en la participación que se le otorgue en la explotación del bien, o en una suma periódica, única o porcentual y, en general, en cualquier otra modalidad de contraprestación que las partes acuerden".

Es importante, tener en cuenta, lo establecido en el artículo 30 de la Ley 105 de 1993:

> "Artículo 30°.- Del contrato de concesión. La Nación, los Departamentos, los Distritos y los Municipios, en sus respectivos perímetros, podrán en forma individual o combinada o a través de sus entidades descentralizadas del sector de transporte, otorgar concesiones a particulares para la construcción, rehabilitación y conservación de proyectos de infraestructura vial.
>
> Para la recuperación de la inversión, la Nación, los Departamentos, los Distritos y los Municipios podrán establecer peajes y/o valorización. El procedimiento para causar y distribuir la valorización, y la fijación de peajes se regula por las normas sobre la materia. La fórmula para la recuperación de la inversión quedará establecida en el contrato y será de obligatorio cumplimiento para las partes.

La variación de estas reglas sin el consentimiento del concesionario, implicará responsabilidad civil para la Entidad quien a su vez, podrá repetir contra el funcionario responsable.

En los contratos que por concesión celebre el Instituto Nacional de Vías, se podrán incluir los accesos viales que hacen parte de la infraestructura Distrital o Municipal de transporte.

Parágrafo 1º.- Los Municipios, los Departamentos, los Distritos y la Nación, podrán aportar partidas presupuestales para proyectos de infraestructura en los cuales de acuerdo con los estudios, los concesionarios no puedan recuperar su inversión en el tiempo esperado.

Parágrafo 2º.- Los contratos a que se refiere el inciso 2 del artículo 81 de la Ley 80 de 1993, que a partir de la promulgación de esa Ley se celebren, se sujetarán en su formación a lo dispuesto en la misma. Sin embargo, estos no estarán sujetos a lo previsto en el numeral 4 del artículo 44 y el inciso 2 del artículo 45 de la citada Ley. En el Pliego de Condiciones se señalarán los criterios de adjudicación.

Parágrafo 3º.- Bajo el esquema de concesión, los ingresos que produzca la obra dada en concesión, serán asignados en su totalidad al concesionario privado, hasta tanto éste obtenga dentro del plazo estipulado en el contrato de concesión, el retorno al capital invertido. El Estado recuperará su inversión con los ingresos provenientes de la operación una vez culminado el período de concesión." (Subrayado fuera de texto)

De otro lado, la Ley 1508 de 2012, regula las asociaciones público privadas. Aunque dentro de la anterior categoría se encuentran comprendidas las concesiones definidas en el Artículo 32 de la Ley 80 de 1993, tal como lo prescribe el artículo 2 de esa disposición legal.

De igual forma, señala el artículo 5[10] de la mencionada disposición, el derecho al recaudo de recursos por la explotación económica del proyecto, a recibir desembolsos de recursos públicos o a cualquier otra retribución, en proyectos de asociación público privada, estará condicionado a la disponibilidad de la infraestructura, al cumplimiento de niveles de servicio, y estándares de calidad en las distintas etapas del proyecto, y los demás requisitos que determine el reglamento. En los esquemas de asociación público privadas podrán efectuarse aportes en especie por parte de las entidades territoriales.

En este orden, los contratos de concesión causan la contribución especial de obra pública, razón por la cual deberá liquidarse y consignarse en cuantía del 2.5% por mil del valor total del recaudo bruto que genere la respectiva concesión.

[10] Modificado por el art. 37, Ley 1753 de 2015.

3.5. La omisión en el cobro de la contribución especial y la viabilidad de la acción fiscal.

Se ha reiterado a lo largo de este escrito, que la contribución especial de obra pública establecida en la normatividad que la regula, son recursos que deben ser retenidos por la entidad pública contratante y girada al Ministerio del Interior, para el caso de las entidades del orden nacional, los cuales deben ser invertidos por el Fondo Nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana, para lo cual el Mininterior deberá tener una cuenta para tal efecto.

Desconoce este Despacho, las actuaciones que ese Ministerio ha adelantado para obtener el pleno recaudo de esa contribución, razón por la cual la dependencia competente para ejercer el control fiscal como es la Contraloría Delegada para el Sector Gestión Pública e Instituciones Financieras, quien tiene a su cargo la fiscalización del Ministerio del Interior, deberá determinar si se está adelantando un recaudo pleno de ese recurso.

Ahora bien, habida cuenta que el tema es transversal, toda vez que los contratos de obra pública son celebrados por todas las entidades estatales, debe tenerse presente en cada Contraloría Delegada Sectorial y en el Grupo Interno para la vigilancia y control fiscal micro del Sistema General de Regalías, que la contribución especial de obra pública se haya descontado y girado al Ministerio o al fondo cuenta territorial, de acuerdo con el nivel al que pertenezca la entidad contratante.

Considera esta Oficina, que si la contribución no se consignara a favor del fondo respectivo, siendo recursos que están establecidos en la Ley y que como tal debe recaudar el Estado, y de no hacerse, se genera un daño al patrimonio público, razón por la cual la competencia para su recuperación la tendría la Contraloría que corresponda al nivel de la entidad contratante.

No puede perderse de vista que FONSECON y los fondos cuenta territoriales, como su nombre lo indica son fondos cuenta que carecen de personería jurídica, y en consecuencia sin las herramientas jurídicas necesarias para su cobro coactivamente, luego habrá de determinarse la capacidad organizacional del Ministerio o del ente territorial para el cobro del gravamen.

Se considera entonces, que la Contraloría Delegada para el Sector Gestión Pública e Instituciones Financieras, tiene una gran tarea en este tema, la cual debe coordinar con las demás Contralorías Delegadas y con el Grupo Interno para la vigilancia y control fiscal micro del Sistema General de Regalías, y más exactamente con la Contraloría Delegada para Infraestructura Física, Comercio Exterior y Desarrollo Regional, por ser esta la dependencia en la CGR que vigila los más grandes contratos de concesión, pues no son pocos los recursos que se están dejando de recaudar, debido a la falta de claridad sobre el asunto.

Considera este Despacho que de conformidad con lo establecido en el artículo 53 del Decreto Ley 267 de 2000, las Direcciones de Estudios Sectoriales tienen dentro de sus funciones realizar los análisis pertinentes a su sector. En consecuencia, se considera que bien pueden estas dependencias de la CGR, estudiar el tema y proponer las actuaciones de control fiscal que correspondan, toda vez que son muchos los recursos que pueden recaudarse con ocasión de este gravamen y que la CGR tiene plena competencia para su fiscalización en el orden nacional.

3.6. Respuesta a los interrogantes objeto de consulta.

3.6.1. *¿Debe entenderse por parte de las Direcciones de Vigilancia Fiscal y los Grupos de Vigilancia Fiscal de la CGR, que la contribución Especial de Obra Pública contenida en el artículo 121 de la Ley 418 de 1997, prorrogada por el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, es un impuesto?*

Al respecto, cabe precisar que no es de la competencia del organismo de control fiscal definir la naturaleza jurídica de un tributo, pues dicha actuación le corresponde al legislador y en caso de existir poca claridad en el tema, ello es del resorte de las Altas Cortes.

Para tales efectos, es importante citar la Corte Constitucional, la cual ha efectuado el análisis sobre la figura de la contribución, su certeza y legalidad. Determinó entonces, la Corporación:

> "No obstante, en la teoría de la hacienda pública el término "**contribución**" puede ser interpretado con enfoques distintos, lo cual no pocas veces ha generado dudas al respecto[11].
>
> - En sentido lato comprende todas las cargas fiscales al patrimonio privado soportadas en la potestad tributaria del Estado[12] es decir, incluye las nociones de impuesto, tasa, gravamen y los conceptos similares, todo lo cual responde a la tradición histórica acogida en el derecho colombiano y que en ocasiones se denomina genéricamente como "tributo".
>
> - En sentido estricto las contribuciones están asociadas a la idea de parafiscalidad, como aquellos "pagos que deben realizar los usuarios de algunos organismos públicos, mixtos o privados, para asegurar el funcionamiento de éstas entidades de manera autónoma"[13]. Desde esta perspectiva resulta incompatible con los conceptos de tasa e impuesto[14].
>
> Finamente, existe un tercer significado del término que responde a la idea de contraprestación o pago como consecuencia de una inversión que beneficia a un grupo específico de personas. Cuando el vocablo se utiliza en este sentido lo usual es hacer referencia a una "contribución especial".

[11] C-040/93 MP. Ciro Angarita Barón
[12] C-545/94 MP. Fabio Morón Díaz.
[13] C-465/93 MP. Vladimiro Naranjo Mesa
[14] C- 040 de 1993

Ha indicado también esa Corporación, la diferencia entre las diferentes figuras de orden tributario, así lo dijo:

> "(...)
>
> "Resulta de la mayor importancia precisar el contenido especializado de varias voces de la nueva Carta en materia de tributación, tales como contribución, impuesto, tasa, fiscal, parafiscal, tarifa, que contienen elementos necesarios para comprender el alcance de la norma:
>
> ***Contribución.*** Expresión que comprende todas las cargas fiscales al patrimonio particular, sustentadas en la potestad tributaria del Estado.
> ***Impuesto.*** El contribuyente está obligado a pagar el impuesto sin recibir ninguna contraprestación por parte del Estado. No hay una relación *do ut des, es decir,* los impuestos representan la obligación para el contribuyente de hacer un pago, sin que exista una retribución particular por parte del Estado. (...)
> ***Contribución Especial.*** Es un pago por una inversión que beneficia a un grupo de personas, como es el caso de la valorización.
> ***Tarifa.*** Tabla de impuestos, tasas u otras contribuciones."[15]

También indicó el Tribunal Constitucional en la sentencia C 260 de 2015:

> *"(...) 24. En conclusión, los impuestos configuran una categoría de tributo que se caracteriza por: i) ser una prestación de naturaleza unilateral, es decir, expresan un poder de imperio en cabeza del Estado ejercido a través de su establecimiento legal; ii) el hecho generador que lo sustenta refleja la capacidad económica del contribuyente; iii) se cobra indiscriminadamente a todo ciudadano o grupo social; iv) no incorpora una prestación directa a favor del contribuyente y a cargo del Estado; v) su pago es obligatorio, no es opcional ni discrecional; y vi) el Estado dispone de él con base en prioridades distintas a las del obligado con la carga impositiva.*
> *[...]*
>
> *[...]*
>
> *28. De esta manera, el principal rasgo característico de las contribuciones especiales radica en la producción de beneficios particulares en bienes o actividades económicas del contribuyente, ocasionada por la ejecución del gasto público. En otras palabras, se trata de una especie de compensación por los beneficios recibidos causados por inversiones públicas realizadas por el Estado y busca evitar un indebido aprovechamiento de externalidades positivas patrimoniales y particulares generadas por la actividad estatal, que se traducen en el beneficio o incremento del valor de los bienes del sujeto pasivo."*

[15] C- 545 DE 1994.

Teniendo en cuenta lo expuesto, se colige que el gravamen establecido finalmente en el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, es una contribución especial y en tal sentido, debe dársele ese tratamiento tributario.

3.6.2. *¿Son las Direcciones de Vigilancia Fiscal y los Grupos de Vigilancia Fiscal competentes para estructurar hallazgos administrativos con incidencia fiscal a partir de la omisión en el recaudo y pago de impuestos cuando la acción de cobro coactivo se encuentre vigente o debe poner dicha irregularidad en conocimiento de la autoridad competente para tales efectos? Es por consiguiente competente la CGR para adelantar Procesos de responsabilidad fiscal tendientes al cobro de deudas tributarias?*

Cabe precisar que el ejercicio de la acción de cobro con miras a obtener el recaudo de la contribución especial de obra pública, está a cargo del Ministerio del Interior, y por ende corresponde a esta entidad en el nivel nacional, de acuerdo con la normatividad que la rige, adelantar el cobro coactivo de la misma, cuando el sujeto pasivo de dicha contribución no haya satisfecho su pago.

En este contexto, las Direcciones de Vigilancia Fiscal y los Grupos de Vigilancia Fiscal, sólo pueden estructurar hallazgos administrativos con incidencia fiscal, cuando la acción de cobro se encuentre prescrita.

3.6.3. *¿En los casos de omisión y pago de impuestos el momento en el cual se genera el daño al patrimonio público y el mismo cobra certeza para la estructuración de un hallazgo fiscal debe contabilizarse a partir del momento de la prescripción de la obligación?*

En el caso específico del pago de la contribución especial de obra pública, se considera que el daño al patrimonio público se configura en la fecha en que la acción de cobro prescriba, en tal sentido, el hallazgo administrativo con connotación fiscal deberá configurarse cuando se den los elementos que comportan la prescripción de la acción de cobro.

3.6.4. *¿Estableció la Oficina Jurídica mediante el concepto CGR OJ 216 la posición institucional como lo manifestó el mismo, para el establecimiento del hecho generador del daño en tratándose de omisión en el recaudo y pago de los impuestos?*

De conformidad con lo establecido en el numeral 16 del artículo 43 del Decreto Ley 267 de 2000, para efectos de adoptar una posición institucional en la Contraloría General de la República, se requiere que el tema objeto de la misma, sea coordinado con las dependencias involucradas en el mismo.

En vista de lo anterior y habida cuenta que el tema asunto objeto del concepto CGR OJ. 216 de 2013, no fue consultado con las áreas correspondientes de la CGR, no constituye una posición institucional.

3.6.5. *¿Cuál es la autoridad competente a la cual el área de Vigilancia Fiscal debe trasladar los hallazgos que tengan relación con la omisión en el recaudo y pago de los tributos?*

Teniendo en cuenta que el tema tratado en este escrito corresponde a la causación, liquidación y pago de la contribución especial de obra pública, y más específicamente en el orden nacional, los hallazgos que determine la CGR, deberán ser trasladados al Ministerio del Interior, cuando la entidad contratante sea del orden nacional. En tratándose de entidades del orden territorial, el traslado habrá que dirigirlo al respectivo Alcalde Municipal o Gobernador Departamental, responsable del fondo cuenta territorial.

3.6.7. *¿Puede la CGR so pretexto de no existir "claridad jurídica" abrogarse competencias administrativas como el recaudo de tributos o el cobro de obligaciones tributarias que no le son propias y que corresponden a otras autoridades?*

La competencia es de orden público y la misma, no pude ser ejercida por causas distintas a las establecidas en la normatividad que la confiere, por tanto, y como ya se han dicho en múltiples ocasiones por este Despacho, en el caso de recaudo de tributos, la CGR, sólo puede intervenir cuando se determine que la acción de cobro está prescrita.

3.6.8. *¿A partir de qué momento se consideran los tributos recursos públicos para los efectos de la vigilancia fiscal? ¿Es competencia de la CGR el control a la evasión o elusión de impuestos?*

Teniendo en cuenta que por mandato legal a la DIAN, le corresponde el recaudo de las obligaciones tributarias, en igual forma debe adelantar todas las acciones tendientes para un efectivo y correcto recaudo de los recursos que por este concepto se generan.

De conformidad con lo estipulado en el artículo 267 de la Constitución Política que establece el control fiscal como una función pública que ejerce la Contraloría General de la República, la cual vigila la gestión fiscal de la administración y de los particulares que manejan fondos o bienes de la Nación.

Para el caso de la contribución especial de obra pública, cuando la entidad pública contratante es del orden nacional, su recaudo está sujeto al control fiscal de a CGR. Así, de acuerdo con lo establecido en la Constitución Política, la Contraloría General vigila la gestión, no sólo en el gasto para el ejercicio de las funciones de la entidad, sino también del recaudo de los impuestos, tasas y contribuciones a que este obligada.

Cabe precisar que el artículo 3° de la Ley 610 de 2000, dispone como un acto de gestión fiscal la recaudación, manejo e inversión de las rentas, en orden a cumplir los fines esenciales el Estado. En igual forma, la Contraloría en ejercicio de su

función constitucional y legal debe aplicar los sistemas de control establecidos en la Ley 42 de 1993, bien sea en forma individual o combinada.

Así, el control de gestión consiste en el examen de la eficiencia, la eficacia de las entidades en la administración de los recursos públicos, determinados mediante la evaluación de sus procesos administrativos, la utilización de indicadores de rentabilidad pública y desempeño.

Por su parte, el control de resultados se traduce en el análisis que se realiza para determinar en qué medida los sujetos de vigilancia logran sus objetivos y cumplen los planes, programas, proyectos adoptados por la administración en un período de tiempo determinado.

Bajo estos parámetros legales, la Contraloría debe evaluar las actividades de recaudo de la contribución especial de obra pública y las acciones adelantadas por este organismo para evitar la caducidad y la prescripción de la acción de cobro; en el evento de producirse ineficiencia en su cobro o ausencia de control en la evasión de estos ingresos la Contraloría debe adelantar el proceso de responsabilidad fiscal dentro del contexto legal establecido en la Ley 610 de 2000.

En estas condiciones, si por la omisión de los funcionarios del Ministerio del Interior, sobre los cuales recae la función de adelantar las acciones tendientes al efectivo recaudo de la contribución a través de las acciones legales, se presenta un daño patrimonial al Erario, es procedente adelantar el proceso de responsabilidad fiscal.

Por consiguiente es procedente la imputación de responsabilidad fiscal por la inactividad de los servidores públicos encargados de ejercer las actuaciones tendientes a realizar el correcto y efectivo recaudo de tales ingresos.

3.7. CONCLUSIONES.

3.7.1. La entidad pública que celebre un contrato de obra pública con entidades de derecho público definidas en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993 o de concesión de construcción, mantenimiento y operación de vías de comunicación, terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales, y sus respectivas adiciones, está obligada a descontar la contribución especial de que trata el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006 y las demás disposiciones legales que la regulan.

3.7.2. Los recursos de la contribución especial, deberán ser consignados al Ministerio del Interior, para ser invertidos por el Fondo Nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana:, la cual es una cuenta especial, creada por la ley, sin personería jurídica, administrada por el Ministerio del Interior, como un sistema separado de cuentas, cuyo objeto es recaudar y canalizar recursos tendientes a propiciar la seguridad y convivencia ciudadana para garantizar la preservación del

orden público y todas aquellas acciones para fortalecer la gobernabilidad local y territorial, en el marco de la Política y la Estrategia Nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana.

3.7.3. En el nivel local, los receptores de esos recursos son los Fondos Cuenta Territoriales de Seguridad, administrados por el Gobernador Departamental o Alcalde Municipal, con la participación de los comités territoriales de orden público (artículo 8, Ley 1421 de 2010).

3.7.4. Teniendo en cuenta que la administración de la contribución a nivel nacional, le corresponde al Ministerio del Interior como administrador del Fondo de Seguridad y Convivencia Ciudadana, a esta entidad le corresponde adelantar las acciones para que ingresen al fondo los recursos de dicho gravamen.

3.7.5 La contribución especial de obra pública, es un recurso que está establecido en la Ley y que como tal debe recaudarse; de no surtirse el cobro coactivo conforme a los principios de la gestión fiscal y ocurrida la prescripción de la acción de cobro, se genera un daño al patrimonio público, cuya responsabilidad compete establecer a la Contraloría General de la República, en lo atinente a los recursos de las entidades del orden nacional.

Cordialmente,

IVÁN DARÍO GUAUQUE TORRES.
Director Oficina Jurídica

Proyectó. Lucenith Muñoz Arenas.
Revisó. Pedro Pablo Padilla Castro.
Radicado: 2017IE0058237
Archivo: 80112-033 CONCEPTOS JURÍDICOS. CONCEPTOS JURÍDICOS