DIAN

DIAN No. Radicado 000S2018032764
Fecha 2018-11-10 09 15 56 AM
Remitente Sede NIVEL CENTRAL
Depen SUB GES NORMATIVA DOCTRINA
Destinatario ALEJANDRO SANABRIA DIAZ
Folios 2 Anexos 0
COR-000S2018032764

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C. 09 NOV. 2018
100208221- 001991

Señor
ALEJANDRO SANABRIA DIAZ
Calle 67 No 7 - 35. Oficina 1204.
asanabria@gomezpinzon.com
Bogotá D.C.

Ref: Radicado 100065411 del 02/10/2018

Tema	Contribución Especial
Descriptores	CONTRIBUCION ESPECIAL DE OBRA PUBLICA
Fuentes formales	Ley 418 de 1997. Ley 80 de 1993. Art. 32.

Cordial saludo:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, modificado por el artículo 10 del Decreto 1321 de 2011, es función de esta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias nacionales, en materia aduanera o de comercio exterior, en lo de competencia de la UAE-DIAN.

En atención al radicado de la referencia, mediante el cual solicita aclaración acerca del oficio No. 023510 del 28 de agosto de 2018 -el cual respondió la petición con radicado No. 100027101 del 16 de mayo de 2018- respecto de la aplicación de la contribución especial del 5% de que trata la Ley 418 de 1997 -prorrogada, modificada y adicionada por las leyes 548 de 1999, 782 de 2002, 1106 de 2006; 1421 de 2001, y 1738 de 2014-, consulta lo siguiente:

> *"Teniendo en cuenta los antecedentes normativos y doctrinales, así como las consideraciones expuestas, respetuosamente solcito aclaración del Concepto Radicado 100027101 del 16 de mayo de 2018, teniendo en consideración lo manifestado por la Oficina de Asesoría Jurídica del Ministerio del Interior en el "Concepto sobre la base gravable en contratos de suministro, transporte o instalación -OFI18-9920-OAJ-1400".*

Para comenzar, se precisa que los pronunciamientos que se emiten por este despacho tienen

como fundamento las circunstancias presentadas en las consultas y buscan atender los supuestos de hecho y derecho expuestos en estas en forma general; por ello, se recomienda que la lectura de los mismos se haga en forma integral para la comprensión de su alcance, el cual no debe extenderse a situaciones diferentes a las planteadas y estudiadas.

Ahora bien, tal como se expuso en el oficio objeto de estudio resulta claro que los contratos de obra pública generadores de la contribución especial de obra pública son los estipulados en el artículo 32 de la Ley 80 de 1993, norma que expone:

> *"ARTÍCULO 32. DE LOS CONTRATOS ESTATALES. Son contratos estatales todos los actos jurídicos generadores de obligaciones que celebren las entidades a que se refiere el presente estatuto, previstos en el derecho privado o en disposiciones especiales, o derivados del ejercicio de la autonomía de la voluntad, así como los que, a título enunciativo, se definen a continuación: (...)*
> ***1o. Contrato de Obra.***
> *Son contratos de obra* ***los que celebren las entidades estatales para la construcción, mantenimiento, instalación y, en general, para la realización de cualquier otro trabajo material sobre bienes inmuebles, cualquiera que sea la modalidad de ejecución y pago*** *(...)"*

En razón a la norma precitada, este despacho, en uso de los criterios gramatical y sistemático de las normas jurídicas, indicó que:

> *"(...) los contratos de obra pueden comprender "la realización de cualquier otro trabajo material sobre bienes inmuebles, cualquiera que sea la modalidad de ejecución y pago", lo que implica que* ***su objeto debe verse como una unidad*** *que propende por el interés general y dependerá de cada contrato de obra pública la determinación específica de las actividades que lo integran".* (Oficio No. 023510 del 28 de agosto de 2018)

Posición que se apoyó en pronunciamiento del Consejo de Estado, bajo el cual se precisó que dentro de ***"las condiciones generales de la contratación debe ésta precisar las condiciones de costo, las obras o servicios necesarios para la ejecución del objeto del contrato"*** (Sección Tercera. Sentencia del 31 de agosto de 2011. Consejera ponente: Ruth Stella Correa Palacio. Radicado: 18080).

Lo anterior se expuso con el fin de destacar que en los contratos de obra pública, es decir aquellos que se celebren para la construcción, mantenimiento, instalación y, en general, para la realización de cualquier otro trabajo material sobre bienes inmuebles, cualquiera que sea la modalidad de ejecución y pago puede *"existir la necesidad de suministrar equipos para la ejecución del objeto del contrato celebrado,* ***como una actividad inescindible*** *para la consecución del objeto contratado,* ***sin que ello implique su desnaturalización como contrato de obra pública."*** *(Oficio No. 023510 del 28 de agosto de 2018).*

Lo que significa que, cuando la actividad de suministro haga parte de las obligaciones del contrato de obra pública, y ésta sea una actividad inescindible del objeto contratado, deberá ser tratada como perteneciente a la obra pública y, por ende, parte de la base gravable de la contribución.

Por lo tanto, es claro el oficio objeto de estudio en destacar que, ***"tratándose de la***

celebración de un contrato de obra, la base gravable de la contribución especial objeto de estudio será el valor total del respectivo contrato, incluyendo todas las actividades que comprenda el objeto del mismo, en razón a que las mismas buscan la realización del objeto contratado y conforman como una unidad las obligaciones del contrato de obra pública".

Lo que no contradice lo expuesto en el oficio proferido por el Ministerio del Interior, en cuanto a que:

> *"(...) En los contratos estatales atípicos, que en una parte tengan por objeto una obra pública y se pueda identificar contractual y contablemente, de manera clara, constituirá base gravable de la contribución especial, únicamente la totalidad de los ítems, servicios elementos que se paguen por concepto de obra pública (...)".*

Si bien la base gravable de la contribución es el valor total del contrato de obra pública, en caso de que éste contenga diversos objetos que logren desnaturalizar el contrato de obra pública -definido por el artículo 32 de la Ley 80 de 1993-, será viable dar aplicación a lo que el Ministerio del Interior indica. Lo anterior, en el sentido de que deberá identificarse contractual, jurídica y contablemente "*la totalidad de los ítems, servicios, elementos que se paguen por concepto de obra pública* ", y así aplicar sobre este valor la tarifa de la contribución especial de que trata la Ley 418 de 1997.

Así las cosas, téngase en cuenta que la entidad competente para pronunciarse acerca del régimen de contratación estatal en Colombia es la Unidad Administrativa Especial Agencia Nacional de Contratación Pública -Colombia Compra Eficiente- la cual expresa al publicar la síntesis de la jurisprudencia sobre el contrato de obra pública, respecto de los elementos esenciales del mismo, lo siguiente:

> *"(...) 9.4. Contrato de obra.*
> a. *Elementos de la esencia del contrato de obra.*
>
> 1. *Se debe pactar dentro de un contrato administrativo, en cuanto lo celebra una entidad estatal del orden territorial, para cumplir sus fines sociales y satisfacer los intereses de la comunidad.*
> 2. *Debe Corresponder a una de las actividades que comprende el contrato de obra pública (construcción, mantenimiento, instalación y las demás que impliquen trabajos materiales sobre bienes inmuebles), mediante la cual se crea materialmente un bien.*
> 3. *Involucra una labor creadora de bienes o preservadora de su existencia.*
> 4. *Obligaciones recíprocas por las cuales se paga un precio*
> 5. *La realización de procesos de planificación con estudios técnicos especiales para establecer la viabilidad y factibilidad de los proyectos planificados, levantamientos topográficos, estudios geotécnicos, etc.*
>
> b. *Pago en los contratos de obra. Las entidades públicas pueden pactar el pago de un contrato de obra con posterioridad a la entrega de la misma, sin que dicho contrato involucre su transformación a contrato de crédito público porque el contrato de crédito público va encaminado a que la entidad adquiera bienes y servicios para ser pagaderos a plazo, más no para la ejecución de obras. Así, el modo como ha de ser pagadero el contrato de*

obra no modifica su naturaleza u esencia, aunque el pago se dé con posterioridad a su entrega". (https://sintesis.colombiacompra.gov.co/jurisprudencia/sintesis/12249)

De este modo, tratándose de contratos de obra pública (Art. 32 de la Ley 80 de 1993), la base gravable de la contribución especial es el valor total del contrato o adición al mismo.

Sin embargo, de existir contratos que desnaturalicen el contrato de obra pública e impliquen la ejecución de diversos objetos y obligaciones disímiles, no relacionadas con la construcción, mantenimiento, instalación y las demás que impliquen trabajos materiales sobre bienes inmuebles, siendo imposible ajustarlos a la esencia, objeto y finalidad del contrato de obra pública, pero dentro de los cuales esté comprendida su realización, la base gravable de la contribución será el valor que corresponda a la naturaleza del mismo. Para lo cual deberá identificarse contractual, jurídica y contablemente el contenido del contrato, determinando la totalidad de los ítems (servicios, suministros, adquisiciones, actividades etc) que se reconozcan con el objeto de obra pública y, siendo así, la suma del valor de todos ellos la base gravable de la contribución objeto de estudio, por constituir este resultado el valor del contrato de obra pública.

En los anteriores términos se responde su consulta y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: http://www.dian.gov.co siguiendo los íconos "Normatividad" – "Técnica" y seleccionando los vínculos "Doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

Lorenzo Castillo B.

LORENZO CASTILLO BARVO
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Cra. 8 No. 6c-38. Piso 4. Edificio San Agustín.
Bogotá D.C.

Revisó: Comité de SGNyD.
Proyectó: Judy M. Céspedes Q.