



100208192 - 87

Bogotá, D.C., 23 de enero de 2025

Tema: Contribución especial de obra pública

Descriptor: Hecho generador  
Base gravable  
Obligación de retener

Fuentes formales: Artículo 120 de la Ley 418 de 1997 modificado por el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006.  
Artículo 2.7.1.1.3. del Decreto 1066 de 2015

Cordial saludo,

1. Esta Subdirección está facultada para resolver las consultas escritas, presentadas de manera general, sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la DIAN<sup>1</sup>. En este sentido, la doctrina emitida será de carácter general, no se referirá a asuntos particulares y se someterá a lo consagrado en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019<sup>2</sup>.

#### **PROBLEMA JURÍDICO No. 1:**

2. ¿Cuál es la interpretación en materia tributaria de la expresión "recaudo bruto" contenida en el artículo 120 de la Ley 418 de 1997 modificado por el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, como base gravable para liquidar la Contribución Especial de Seguridad en contratos de concesión con diferentes fuentes de ingresos?

#### **TESIS JURÍDICA No. 1:**

3. La expresión "recaudo bruto" debe entenderse como el total de los ingresos percibidos por el concesionario, sin aplicar deducción o retención alguna, provenientes de todas las fuentes relacionadas con la concesión, incluidos en el contrato de concesión.

---

<sup>1</sup> De conformidad con el numeral 4 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

<sup>2</sup> De conformidad con el numeral 1 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7-1 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

## FUNDAMENTACIÓN:

4. El artículo 120 de la Ley 418 de 1997 modificado por el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006 establece que la Contribución Especial en contratos de concesión se calcula sobre el 2.5 por mil del valor total del recaudo bruto que genere la respectiva concesión. Este concepto abarca todos los ingresos generados en virtud del contrato, independientemente de su fuente o modalidad de remuneración.
5. El término "recaudo bruto" implica que los ingresos percibidos por el concesionario no están sujetos a deducción alguna antes de calcular la base gravable. Según el Oficio DIAN No. 080095 de 2013, este concepto "**debe entenderse como el ingreso sin retención o descuento alguno recibido por la concesión**"<sup>3</sup>.
6. Adicionalmente, los contratos de concesión, regulados por el artículo 32 de la Ley 80 de 1993, establecen que el concesionario tiene derecho a percibir ingresos provenientes de diferentes fuentes incluidos, por ejemplo, peajes, aportes públicos entre otros, para garantizar el retorno de su inversión. Así, todos estos ingresos constituyen la base gravable sobre la cual se debe liquidar la contribución.
7. En consecuencia, la interpretación del término "recaudo bruto" incluye todos los ingresos percibidos por el concesionario en virtud del contrato de concesión, sin retención o descuento alguno.

## PROBLEMA JURÍDICO No. 2:

8. ¿Quién debe fungir como agente retenedor y/o recaudador de la Contribución Especial de obra pública en contratos de concesión, cuando los recursos son gestionados a través de un patrimonio autónomo (PA)?

## TESIS JURÍDICA No. 2:

9. El agente retenedor de la Contribución Especial de Obra Pública debe ser la fiduciaria que actúa como representante del patrimonio autónomo (PA), dado que esta entidad

<sup>3</sup> Este concepto se sustenta en el Oficio DIAN No. 080095 de 2013 de la siguiente forma:

«Sobre, el particular y dentro de la competencia inicialmente señalada, mediante Oficio No 71404 de Noviembre 8 del presente año, dirigido a su Despacho, se dio respuesta a la pregunta en este sentido, en donde en uno de sus apartes se señaló: " nos referiremos a lo señalado en el oficio No. 043672 del 16-06-2011, proferido por la Dirección de Gestión Jurídica, al contestar cuales son los parámetros para determinar la base del recaudo gravado con la contribución de los contratos de obra pública o concesión de obra pública, en el que se expresó:

"(...) basta con atender lo preceptuado expresamente por el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, es decir el "**valor total del recaudo bruto que genere la respectiva concesión**"; lo cual determina de manera subsiguiente que la contribución del 2.5 por mil se recauda por el término de la concesión, en forma inmediata y en la medida en que se obtienen los ingresos, pues la Ley no estableció período alguno para su administración o recaudo. (...)"

De lo anterior se desprende que el valor total del recaudo bruto que genere la respectiva concesión, debe entenderse como **el ingreso sin retención o descuento alguno recibido por la concesión**, atendiendo a la acepción contenida en el Diccionario de la Real Academia que dice:

"(...) Bruto. 5. adj. Dicho de una cantidad de dinero: Que no ha experimentado retención o descuento alguno (...)" ;resaltado fuera de texto-, a la vez que se citó lo considerado respecto de la misma inquietud en el Oficio No 43672 de junio 16 de 2011. En tal sentido dependiendo la modalidad de concesión deberá establecerse la base de la misma. (...)"

gestiona los pagos al concesionario y administra los recursos relacionados con el contrato de concesión.

### **FUNDAMENTACIÓN:**

10. El artículo 121 de la Ley 418 de 1997, dispone que la entidad pública contratante debe descontar y consignar el tributo correspondiente de cada pago realizado al contratista.
11. Sin embargo, en contratos de concesión donde los recursos son gestionados a través de un PA, este último asume el rol operativo de administrar los ingresos y realizar los pagos al concesionario sin que la Entidad contratante tenga el poder de disposición sobre los mismos. Así, en estos casos, es la fiduciaria, como representante del PA, quien adquiere la responsabilidad de actuar como agente retenedor de la contribución.
12. Lo anterior toda vez que la figura del PA en el contrato de concesión, constituye el centro de imputación y pago de los recursos generados por la misma<sup>4</sup>. Con ello, el PA es el administrador de los recursos recaudados y quien está a cargo de su distribución a la Entidad concesionaria<sup>5</sup>, una vez surtidos todos los trámites legales y contractuales que autorizan el desembolso de los recursos.
13. En este sentido, toda vez que el PA es un vehículo cuyo representante es la entidad fiduciaria, corresponde a ésta última como único sujeto con capacidad operativa y legal:
  - 13.1. Practicar la retención de la contribución correspondiente sobre los pagos realizados al concesionario.
  - 13.2. Consignar el valor retenido en la cuenta dispuesta para ello, según lo establece el artículo 121 de la Ley 418 de 1997.
  - 13.3. Remitir la documentación respectiva a las autoridades fiscales.
14. Así, en los contratos de concesión donde se utiliza un PA para gestionar los ingresos y pagos del proyecto, el hecho de que los recursos sean administrados a través del mismo no exime de la obligación de retención, sino que traslada esta responsabilidad a la fiduciaria en su calidad de representante del PA, por ser el sujeto que gestiona los recursos del contrato de concesión y tiene control sobre los pagos realizados al concesionario.
15. Por lo tanto, la normativa vigente y las obligaciones legales y contractuales del PA, justifican que la Entidad fiduciaria sea el agente retenedor en estos casos, pues es el sujeto que efectivamente realiza los pagos al concesionario y puede garantizar el cumplimiento de las disposiciones legales que regulan la obligación de efectuar el pago de la contribución especial de obra pública. Esta interpretación asegura el cumplimiento efectivo de las disposiciones legales y evita posibles inconsistencias operativas en la retención y consignación del tributo.

---

<sup>4</sup> Cfr. Oficio No. 006260 del 06 de septiembre de 2024. En el cual se detalla el modelo del contrato de concesión regulado en la modalidad de APP por la Ley 1508 de 2012.

<sup>5</sup> Conforme al modelo de Asociación Público-Privada (APP), regulado por la Ley 1508 de 2012, los ingresos generados por los peajes son administrados por el PA, centro de imputación de todos los ingresos, costos y gastos del contrato de concesión.



16. En los anteriores términos se resuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN: <https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

Atentamente,

**INGRID CASTAÑEDA CEPEDA**

Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)

Dirección de Gestión Jurídica

U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

Dirección: Cra. 8 # 6C-38 Edificio San Agustín - Piso 4

Bogotá, D.C.

[www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co)

Proyectó: Judy Marisol Céspedes Quevedo– Subdirección de Normativa y Doctrina

Revisó: Ingrid Castañeda Cepeda - Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)