

1900 – 011 – 202100003234

Medellín, 2021/10/27

Señor
DALADIER ALBERTO BRAND VÉLEZ
daladierbrand@protonmail.com
Celular 3243877444
Medellín

Asunto: Respuesta definitiva a la PQRSD 468 de 2021. Radicado 202100002029 de 2021.

Respetado señor Brand Vélez:

Procede la Oficina Asesora de Jurídica a responder la solicitud descrita en el asunto de la referencia, en los siguientes términos:

1. Antecedentes de la solicitud

El señor DALADIER ALBERTO BRAND VELEZ, como persona natural, ejerce uno de los derechos que le asiste como ciudadano, solicita a este Ente de Control se conceptúe jurídicamente respecto a los siguientes interrogantes:

“¿pueden incluirse como costos indirectos dentro del valor total de un contrato estatal las deducciones por concepto de rete fuente y reteica, o su reconocimiento y pago al contratista constituyen un hecho generador de daño al patrimonio público toda vez que, según el artículo 373 del decreto 624 de 1989, en las respectivas liquidaciones privadas los contribuyentes deducirán del total del impuesto sobre la renta y complementarios el valor del impuesto que les haya sido retenido?

de existir daño patrimonial al estado:

2. ¿se produce cuando la entidad contratante efectúa el pago de la contraprestación económica al contratista o cuando el contratista liquida y paga su declaración privada?

3. ¿el erario afectado es el de la entidad contratante o el de la nación?

4. ¿debe la contraloría solicitar al contratista su declaración privada de impuesto sobre la renta y complementarios, con sus respectivos soportes, como prueba que conduzca a la certeza del daño patrimonial?

2. Alcance de los conceptos de la Oficina Asesora Jurídica de la Contraloría General de Medellín

El Artículo 267 de la Constitución Política, modificado por el Acto Legislativo 04 de 2019 señala:

“ARTÍCULO 267. La vigilancia y el control fiscal son una función pública que ejercerá la Contraloría General de la República, la cual vigila la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes públicos, en todos los niveles administrativos y respecto de todo tipo de recursos públicos. La ley reglamentará el ejercicio de las competencias entre contralorías, en observancia de los principios de coordinación, concurrencia y subsidiariedad. El control ejercido por la Contraloría General de la República será preferente en los términos que defina la ley.

El control fiscal se ejercerá en forma posterior y selectiva, y además podrá ser preventivo y concomitante, según sea necesario para garantizar la defensa y protección del patrimonio público. El control preventivo y concomitante no implicará coadministración y se realizará en tiempo real a través del seguimiento permanente de los ciclos, uso, ejecución, contratación e impacto de los recursos públicos, mediante el uso de tecnologías de la información, con la participación activa del control social y con la articulación del control interno. La ley regulará su ejercicio y los sistemas y principios aplicables para cada tipo de control.

El control concomitante y preventivo tiene carácter excepcional, no vinculante, no implica coadministración, no versa sobre la conveniencia de las decisiones de los administradores de recursos públicos, se realizará en forma de advertencia al gestor fiscal y deberá estar incluido en un sistema general de advertencia público. El ejercicio y la coordinación del control concomitante y preventivo corresponde exclusivamente al Contralor General de la República en materias específicas.

La vigilancia de la gestión fiscal del Estado incluye el seguimiento permanente al recurso público, sin oponibilidad de reserva legal para el acceso a la información por parte de los órganos de control fiscal, y el control financiero, de gestión y de resultados, fundado en la eficiencia, la economía, la equidad, el desarrollo sostenible y el cumplimiento del principio de valoración de costos ambientales. La Contraloría General de la República tendrá competencia prevalente para ejercer control sobre la gestión de cualquier entidad territorial, de conformidad con lo que reglamente la ley.

En ese orden la norma consagra que el control fiscal encomendado a las Contralorías Territoriales, es posterior y selectivo y por ello se prohíbe fijar procedimientos o formas de actuar a los sujetos de control, puesto que podría interpretarse como control previo,

situación confirmada por la Corte Constitucional, en Sentencia C-113 de 1999, cuando señala:

“En este orden de ideas, la tarea de entes como las contralorías no es la de actuar dentro de los procesos internos de la administración cual si fueran parte de ella, sino precisamente la de ejercer el control y la vigilancia sobre la actividad estatal, a partir de su propia independencia, que supone también la del ente vigilado, sin que les sea permitido participar en las labores que cumplen los órganos y funcionarios competentes para conducir los procesos que después habrán de ser examinados desde la perspectiva del control. De lo contrario, él no podría ejercerse objetivamente, pues en la medida en que los entes controladores resultaren involucrados en el proceso administrativo específico, objeto de su escrutinio, y en la toma de decisiones, perderían toda la legitimidad para cumplir fiel e imparcialmente su función”.

Por esta razón, la Contraloría General de Medellín, emite conceptos en términos generales, no resuelve en ellos casos puntuales, sino que los aborda de manera general y abstracta. Constituyen estas orientaciones, opiniones o puntos de vista de carácter general, **que no comprenden la solución directa de problemas específicos, ni el análisis de situaciones particulares. Así mismo, deben entenderse brindados en el alcance del Artículo 28 del Código Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011.**

Ahora bien, en cuanto a su alcance, se advierte que los conceptos emitidos por esta Oficina, no son de obligatorio cumplimiento o ejecución¹, 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.

En este orden de ideas, antes de proceder a dar respuesta a lo solicitado, se indica que dadas las funciones constitucionales y legales asignadas a la Contraloría General de Medellín, este Ente de Control no puede tener injerencia en la toma de decisiones que sean de competencia de las entidades vigiladas, ya que adelantamos un control posterior y selectivo de su gestión fiscal, pues se itera, las Contralorías, como ya lo ha expresado la Corte Constitucional, no pueden **“participar en el proceso de contratación. Su función empieza justamente cuando la Administración culmina la suya, esto es, cuando ha adoptado ya sus decisiones”**, y mucho menos, **“interferir ni invadir la órbita de competencias propiamente administrativas ni asumir una responsabilidad coadministradora que la Constitución no ha previsto”** (C-113/99). (Negrita a propósito).

Por lo tanto, esta Oficina Asesora se abstendrá de emitir conceptos sobre asuntos o situaciones particulares, individuales o concretas, que puedan llegar posteriormente a ser objeto de vigilancia, razón suficiente para *“emitir pronunciamientos de carácter general y abstracto”*.

¹ República de Colombia, Art. 28, Ley 1755 de 2015.

Hechas estas precisiones, respondemos su inquietud de manera general, y solo de aquellos temas respecto de los cuales le asista competencia a este Ente de Control en los siguientes términos:

3. Consideraciones jurídicas

3.1. Normatividad.

El artículo 338 de la Constitución Política señala:

“En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos. Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.”

Y es el artículo 287 la norma que faculta a la corporación de orden municipal a establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus cometidos estatales, esto en tratándose de Rete Ica, como más adelante lo ilustra la Alta Corporación Contenciosa Administrativa:

“Las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y dentro de los límites de la Constitución y la ley. En tal virtud tendrán los siguientes derechos:

- 1. Gobernarse por autoridades propias.*
- 2. Ejercer las competencias que les correspondan.*
- 3. Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones.*
- 4. Participar en las rentas nacionales.*

Ahora bien, es oportuno traer a esta respuesta las normas legales que reglamentan el tributo de retención en la fuente, veamos:

El 367 del Estatuto Tributario señala:” Finalidad de la retención en la fuente.

La retención en la fuente tiene por objeto conseguir en forma gradual que el impuesto se recaude en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se cause. Y es el Art. 368. Que nos señala Quienes son agentes de retención.

“Son agentes de retención o de percepción, las entidades de derecho público, los fondos de inversión, los fondos de valores, los fondos de pensiones de jubilación e invalidez, los consorcios, las comunidades organizadas, las uniones temporales y las demás personas naturales o jurídicas, sucesiones ilíquidas y sociedades de hecho, que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.

PAR 1. *Radica en el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales, la competencia para autorizar o designar a las personas o entidades que deberán actuar como autorretenedores y suspender la autorización cuando a su juicio no se garantice el pago de los valores autorretenidos.*

PAR 2. *Además de los agentes de retención enumerados en este artículo, el Gobierno podrá designar como tales a quienes efectúen el pago o abono en cuenta a nombre o por cuenta de un tercero o en su calidad de financiadores de la respectiva operación, aunque no intervengan directamente en la transacción que da lugar al impuesto objeto de la retención.*

Y respecto del deber u obligación es el Art. 375 la norma que señala a quien le asiste cumplirla.

“Efectuar la retención.

Están obligados a efectuar la retención o percepción del tributo, los agentes de retención que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, efectuar dicha retención o percepción”.

Este Ente de Control advierte que uno de los interrogantes planteados por el consultante se relaciona con el daño patrimonial, por lo que se traerá las normas que le permitirán solucionar su caso puntual, en el sentido de que la vigilancia de la gestión fiscal y del control fiscal, que interesan a la consulta, se contempla el logro del resarcimiento pleno de los daños ocasionados al patrimonio público por la conducta dolosa o gravemente culposa de los servidores públicos que desarrollan gestión fiscal o de servidores públicos o particulares que participan en la causación de tales daños.

La Constitución Política de 1991, estableció la estructura del Estado, en su artículo 113 y agrego “existen otros, autónomos e independientes, para el cumplimiento de las demás

funciones del Estado”. Por su parte el artículo 117 de la Carta introdujo a la Contraloría General de la República como uno de los Órganos de Control.

Por su parte el artículo 119, le otorgó a este Órgano de Control la función de “la Contraloría General de la República tiene a su cargo la vigilancia de la gestión fiscal y el control de resultado de la administración”.

Además en relación con los elementos de la responsabilidad fiscal, el Decreto Ley 403 de 2020 introdujo una modificación al ampliar la noción del agente responsable, pues anteriormente la conducta dolosa o gravemente culposa era atribuida únicamente a la persona que realizaba gestión fiscal, pero con la modificación, esta conducta también es atribuible a quien participe, concurra, incida o contribuya directa o indirectamente en la producción del daño patrimonial al Estado.

De acuerdo a lo anterior el concepto de daño patrimonial al Estado consiste en una conducta dolosa o gravemente culposa de quienes realizan gestión fiscal o de los servidores públicos o particulares que participaron en la causación del daño.

En conclusión, el proceso de responsabilidad fiscal se orienta a determinar si hubo o no detrimento patrimonial del Estado y si la persona o las personas investigadas son o no responsables fiscales.

3. Jurisprudencia

Aunque el peticionario no hace referencia a la forma de pago del contrato respecto del cual se eleva la consulta, esto es a precios unitarios o a precio global, resulta importante citar las posiciones jurisprudenciales en torno a este tema:

En providencia del Consejo de Estado, Sección Tercera Consejero Ponente Danilo Rojas Betancourth el **veintinueve (29) de febrero de dos mil doce (2012)**, Radicación número: **66001-23-31-000-1993-03387-01(16371)** señaló:

“30 El contrato por un precio alzado, es aquel en el cual por la ejecución del trabajo contratado, el contratista obtiene como remuneración una suma global fija, en la cual están incluidos los honorarios. En cambio por precios unitarios, es aquel contrato en el cual se pacta el valor de las diferentes unidades primarias de obra que deben realizarse, tales como el metro cúbico de remoción o movimiento de tierras, el metro cuadrado de muros, el metro lineal de instalación de tubería, etc., calculando cuánto vale la ejecución de cada una de éstas y el costo directo total del contrato, será el resultado de multiplicar los precios unitarios por las cantidades de obra ejecutadas y de sumar todos los ítems necesarios para dicha ejecución

31. En la conformación de dichos precios unitarios, se tienen en cuenta todos los gastos que se requieren para realizar la unidad de medida respectiva –el metro lineal, el metro cúbico, el metro

cuadrado, etc.-. Y lo que comúnmente se denomina análisis de precios unitarios, corresponde a la descomposición de los mismos para determinar los costos que los conforman: la maquinaria que se utilizará, calculando el valor por el tiempo que se requiera; la mano de obra, teniendo en cuenta el costo hora-hombre, y cuántas personas se requieren para la ejecución de esa unidad de medida; la cantidad de los materiales necesarios, etc.

32. Así mismo, debe tenerse en cuenta que al lado de los costos directos, se hallan los costos indirectos que corresponden, en los contratos de obra pública, al A.I.U., el cual es un porcentaje de los costos directos destinado a cubrir i) los gastos de administración (A) -que comprende los gastos de dirección de obra, gastos administrativos de oficina, etc-, ii) los imprevistos (I) -que corresponde a un porcentaje destinado a cubrir los gastos menores que surjan y que no fueron previstos- y iii) las utilidades (U) -que corresponde a la remuneración propiamente dicha del contratista por su trabajo-. El costo directo más el AIU, dará el precio unitario de cada ítem.”

Y respecto a la retención en la Fuente en los contratos del Estado, el Consejo de Estado ha precisado Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA, tres (3) de abril de dos mil catorce (2014) Radicación número: 11001-03-27-000-2011-00010-00(18760), lo siguiente:

“Según el artículo 367 del Estatuto Tributario, la retención en la fuente tiene por objeto conseguir en forma gradual que el impuesto se recaude en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se cause. La retención en la fuente, en sí misma considerada, no es un tributo. Es un mecanismo que puede cobijar todo un conjunto de tributos, en orden a obtener su recaudo gradual, en lo posible, dentro del mismo período gravable de su causación. Solamente en el caso de los asalariados no declarantes y demás contribuyentes no obligados a declarar, se entiende que el valor del impuesto correspondiente al ingreso, es exactamente igual al que se retiene en la fuente. Para los demás contribuyentes, solo cuando finalice el año gravable y se consolide definitivamente su obligación fiscal, puede establecerse el valor del impuesto a cargo, parte del cual fue retenido en la fuente de manera anticipada. Se trata, entonces, de una especie de pago anticipado, pero no definitivo del posible impuesto a cargo.

La retención en la fuente debe ser practicada por los denominados “agentes de retención” quienes al detraer una suma determinada en la ley o en el reglamento, actúan a nombre del Estado como recaudadores iniciales respecto a los ingresos sometidos al impuesto. El artículo 375 del Estatuto Tributario señala: “Están obligados a efectuar la retención o percepción del tributo, los agentes de retención que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, efectuar dicha retención o percepción”. Así, son agentes de retención quienes por sus funciones intervengan en actos u operaciones en las cuales por mandato de la ley deben practicar retención en la fuente o percepción del tributo. Las siguientes normas, por ejemplo, señalan quiénes son agentes de retención: Artículos 368, 368-1 y 368-2 del E.T. a título del impuesto sobre la renta y complementario. Artículo 437-2 del E.T. para el impuesto sobre las ventas. Artículo 518 del E.T. y artículo 27 del Decreto 2076 de 1992 para el impuesto de timbre. Una vez se tenga la condición de agente retenedor, éste debe sustraer del valor de la operación económica un determinado porcentaje a título de tributo, a cargo del vendedor del bien o prestador del servicio, o del jurídicamente obligado, bajo la premisa de que esa operación corresponda a un hecho generador, que puede estar referido al impuesto sobre la renta y complementarios, al impuesto sobre las ventas y/o al impuesto de timbre”.

En Sentencia la Alta Corporación contenciosa administrativa consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA el primero (1°) de marzo de dos mil doce (2012) Radicación número: 47001-23-31-000-2003-01347-01(18814 se refirió a la reteica e indicó:

*La Sala precisa que los artículos citados disponen de un período bimestral de presentación y pago de las declaraciones de retención del ICA y **las obligaciones del agente retenedor de practicarlas, cada vez que se realice un pago o abono en cuenta sujeto a retención, y lógicamente presentar la respectiva declaración oportunamente.** La retención en la fuente “es un mecanismo a través del cual la Administración logra el recaudo inmediato de un porcentaje preestablecido que a título de impuesto se retiene, cuando se efectúen pagos considerados como ingreso tributario para el beneficiario del mismo”. Tiene como objetivo entre otros, facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto, sirve de mecanismo de control, cruce de información, ayuda a prevenir la evasión y obtener en forma progresiva que el impuesto se recaude en el mismo ejercicio gravable en que se cause, sin que para dicho fin se tenga que esperar a la finalización del período gravable. El establecimiento de la retención en la fuente en materia del ICA, antes que ver con aspectos relativos a la creación de los impuestos del artículo 338 de la Constitución Política, se acompasa con la facultad de administración y recaudo de los tributos según el artículo 287[3] ídem, que implica entre otros su incorporación al presupuesto municipal de la correspondiente renta, la reglamentación del procedimiento de recaudo, fiscalización, control y ejecución coactiva del impuesto, así como de todos aquellos aspectos relativos a la determinación individual del tributo. Lo anterior, en consonancia con el principio de eficiencia de los tributos del artículo 363 constitucional, cuyo desarrollo legal está en los artículos 62 de la Ley 55 de 1985 incorporado en el artículo 203 del Decreto Ley 1333 de 1986, que faculta a los concejos municipales para expedir los acuerdos que garanticen el efectivo control y recaudo del mencionado impuesto, de manera que, “por regla general, los mecanismos de cobro anticipado de los tributos, tales como las retenciones en la fuente o los anticipos, son instrumentos de captación eficiente de recursos, tendientes a obtener abonos a buena cuenta de la obligación tributaria, que facilitan el ingreso permanente de fondos a las arcas públicas, y constituyen además medio de control a la evasión. Dichas herramientas de aceleración de la captación de los tributos unilateralmente impuestos por el Estado, son instrumentos esenciales de los que dependen la capacidad de gestión y ejecución y forman parte de las diferentes medidas que pueden dictar los concejos municipales para “reglamentar su recaudo”. En consecuencia, al establecer los actos demandados el término de un bimestre para presentar la declaración de retención en la fuente, no desconoce o modifica ninguno de los elementos esenciales del impuesto de industria y comercio, pues como mecanismo anticipado de recaudo del tributo, simplemente se dirige a obtener un pronto pago en el curso del periodo gravable, que acreditado en debida forma admite su posterior descuento al momento de pagar el impuesto. Así mismo, el hecho de establecer unas obligaciones a cargo de los agentes retenedores, es para garantizar el cumplimiento oportuno la obligación de colocar a disposición del erario los dineros públicos retenidos, los cuales no deben permanecer de forma indefinida en su poder, porque harían nugatorio el mecanismo de la retención en la fuente, por tanto se negará el cargo.*

Y por último es necesario citar lo que en materia de daño patrimonial ha indicado El Consejo de Estado, esto en tratándose del ejercicio constitucional de la responsabilidad fiscal por parte de los Órganos de Control Fiscal. Sentencia consejero ponente:

GUSTAVO APONTE SANTOS quince (15) de noviembre de dos mil siete (2007)
Radicación numero: 11001-03-06-000-2007-00077-00(1852)

*“La responsabilidad fiscal estará integrada por una conducta dolosa o culposa atribuible a una persona que realiza gestión fiscal, un daño patrimonial al Estado y un nexo entre los dos elementos anteriores. **El daño patrimonial es toda disminución de los recursos del estado, que cuando es causada por la conducta dolosa o gravemente culposa de un gestor fiscal, genera responsabilidad fiscal. En este orden de ideas, todo daño patrimonial, en última instancia, siempre afectará el patrimonio estatal en abstracto. Sin embargo, cuando se detecta un daño patrimonial en un organismo o entidad, el ente de control debe investigarlo y establecer la responsabilidad fiscal del servidor público frente a los recursos asignados a esa entidad u organismo, pues fueron solamente éstos los que estuvieron bajo su manejo y administración. Es decir, que el daño por el cual responde, se contrae al patrimonio de una entidad u organismo particular y concreto.** De acuerdo con lo dispuesto en las leyes 42 de 1993 y 610 de 2000, en concordancia con el Estatuto Orgánico del Presupuesto, cuando una entidad u organismo de carácter público paga a otro de su misma naturaleza una suma de dinero por concepto de multas, intereses de mora o sanciones, se produce un daño patrimonial. Dicho daño puede dar lugar a responsabilidad fiscal del gestor fiscal comprometido, cuando en el proceso de responsabilidad se pruebe que existió una conducta dolosa o gravemente culposa y el nexo causal entre ésta y el daño. El pago que una entidad u organismo público efectúe por estos conceptos a otra de su misma naturaleza, presupuestal y contablemente es un gasto que merma su patrimonio y no una mera operación de transferencia de recursos entre entes públicos. El principio presupuestal de unidad de caja no exime de responsabilidad fiscal al gestor fiscal que con su conducta dolosa o gravemente culposa genere gastos injustificados con cargo a la entidad u organismo, como sería el caso del pago de intereses de mora, multas o sanciones”*

4. La Oficina Asesora de Jurídica conceptúa

Bajo las consideraciones jurídicas y los trazos jurisprudenciales en precedencia, en forma abstracta y sin examinar concretamente el caso planteado en el escrito consultivo, la Oficina Asesora de Jurídica brinda respuesta a la solicitud del concepto, haciendo expresa citación de normas y jurisprudencia que pueden servir de fundamento al consultante, veamos las conclusiones:

1. Con respecto a la pregunta elevada en el numeral primero, es necesario indicar que el concepto de costos indirectos hace referencia a aquellos rubros necesarios para el desarrollo del proyecto.
2. Ahora bien, con respecto al concepto de daño patrimonial, es necesario aclarar que obedece a todo pago o disminución de los recursos del Estado y por tanto genera responsabilidad fiscal.

3. El daño patrimonial corresponde como lo prescribe la Alta Corporación, a un concepto abstracto en principio pero que una vez interviene el Órgano de Control a través de la auditoría se materializa en la entidad que incurrió en una omisión y que por su causa generó disminución al patrimonio de la entidad pública específica, es decir que como el caso planteado, que este surgió a partir del cumplimiento de un deber legal.
4. La Contraloría como Órgano de Control Fiscal en el plano de una auditoría o de una investigación fiscal, requerirá la información que resulte necesaria para esclarecer la realidad jurídica y poder ejercer la competencia de resarcimiento de los daños patrimonial en favor de la entidad.

De esta manera, la Oficina Asesora de Jurídica espera haber atendido su solicitud, advirtiendo que este concepto tiene el alcance previsto en el artículo 28 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, por lo tanto, no tiene carácter obligatorio, ni fuerza vinculante.

De esta forma damos respuesta definitiva y de fondo a su comunicación y le invitamos a continuar participando activamente en el cuidado y vigilancia de nuestros recursos públicos.

Atentamente,



MARIA ISABEL MORALES SANCHEZ
Jefe de Oficina Asesora Jurídica
OFICINA ASESORA DE JURÍDICA

Proyectó: Beatriz C.
Revisó: Maria M.