



CGR-OJ- 194 - 2025

80112 -

Bogotá D.C.,

Doctor



Referencia: Respuesta al oficio con radicado interno SIGEDOC 2025IE0119530 del 03 de octubre de 2025.

Tema: CONTRATO DE SUMINISTRO – Daño fiscal – impuestos deducibles de renta y retención en la fuente – presupuesto del contrato.



La Oficina Jurídica de la Contraloría General de la República - CGR - recibió la comunicación citada en la referencia<sup>1</sup>, la cual se procede a responder en los siguientes términos:

### 1. Antecedentes.

Dentro del escrito contentivo de la petición se solicita lo siguiente:

*"1. ¿La inclusión en el presupuesto de un contrato público de adquisición de bienes y servicios del valor de impuestos departamentales y municipales que son legalmente deducibles de la base del Impuesto sobre la Renta del contratista, constituye un*

<sup>1</sup> Código de Procedimiento Administrativo y de los Contencioso Administrativo, Art. 14, numeral 2°, sustituido por el artículo 1 de la Ley 1755 de 2015 "Las peticiones mediante las cuales se eleva una consulta a las autoridades en relación con las materias a su cargo deberán resolverse dentro de los treinta (30) días siguientes a su recepción".





*detrimento patrimonial o un daño fiscal para la entidad territorial contratante, en la medida en que el contratista no asume el costo real de dichos tributos?*

2. *¿Constituye un **detrimento patrimonial** o un **daño fiscal** para la entidad territorial la inclusión de la **Retención en la Fuente** por Impuesto de Renta como un **costo o gasto** dentro del valor unitario del bien o servicio a proveer, considerando que dicho rubro es un **mecanismo de recaudo** y un anticipo del impuesto a cargo del contratista, que debe ser descontado de su pago y no asumido como un costo presupuestal de la entidad?*

(...)

*La inclusión de costos que no corresponde a la prestación del servicio o que duplican valores transferidos (como la Retención en la Fuente, que es solo un anticipo del impuesto del contratista) vulneraría los principios de economía, eficacia y eficiente en el manejo de los recursos públicos, pudiendo configurar una indebida destinación de fondos o un sobrecosto injustificado en la contratación estatal”.*

## **2. Alcance del concepto y competencia de la Oficina Jurídica.**

Los conceptos emitidos por la Oficina Jurídica de la CGR, 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<sup>2</sup> 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"<sup>3</sup>, 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"<sup>4</sup> y las presentadas por la ciudadanía respecto de "las consultas de orden jurídico que le sean formuladas a la Contraloría General de la República"<sup>5</sup>.

<sup>2</sup> Art. 28 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, sustituido por el artículo 1 de la Ley 1755 de 2015.

<sup>3</sup> Art. 43, numeral 4º del Decreto Ley 267 de 2000

<sup>4</sup> Art. 43, numeral 5º del Decreto Ley 267 de 2000

<sup>5</sup> Art. 43, numeral 12 del Decreto Ley 267 de 2000

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”<sup>6</sup> 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”<sup>7</sup>.

Se aclara que no todos los conceptos implican la adopción de una doctrina e interpretación jurídica que comprometa la posición institucional de la CGR, porque de conformidad con el artículo 43, numeral 16 del Decreto Ley 267 de 2000<sup>8</sup>, esta calidad sólo la tienen las posiciones jurídicas que hayan sido previamente coordinadas y con la(s) dependencia(s) implicada(s).

### 3. Precedente doctrinal de la Oficina Jurídica.

Revisada la relatoría de esta Oficina se encuentra que referente al tema de su consulta no hay un pronunciamiento previo sobre el mismo, sin embargo, si se han realizado pronunciamientos sobre temas relacionados los cuales se enlistan a continuación:

1. CGR-OJ-245-2016, cuyo tema desarrollado fue “SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES. – IMPUESTOS TERRITORIALES. – DAÑO AL PATRIMONIO PÚBLICO”.
2. CGR-OJ-135-2018, a través del cual se desarrolló el tema “CONTRATOS ESTATALES. – AIU. TRIBUTOS PÚBLICOS/ RETENCIÓN EN LA FUENTE/ GESTIÓN FISCAL – Participación del agente retenedor / RECURSOS PÚBLICOS – Materialización / GESTIÓN FISCAL – Recaudo del tributo / DAÑO FISCAL – Acaecimiento – Hecho generador”.
3. CGR-OJ-010-2021, donde se conceptuó sobre “AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR, ARTÍCULO 402 DEL CÓDIGO PENAL. Gestor Fiscal para efectos de la Responsabilidad Fiscal”.
4. CGR-OJ-188-2021, cuyo tema fue “AGENTE RETENEDOR DE IMPUESTOS. Obligaciones Legales”.
5. CGR-OJ-069-2025, en el cual fue desarrollado el tema “IMPUESTOS TERRITORIALES. Facultad impositiva de los entes territoriales. Tasa Pro Deporte”.

<sup>6</sup> Art. 43, numeral 11 del Decreto Ley 267 de 2000

<sup>7</sup> Art. 43, numeral 14 del Decreto Ley 267 de 2000

<sup>8</sup> Art. 43 OFICINA JURÍDICA. 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.



*y Recreación. Impuesto sobre las ventas (IVA). Principios de certeza y legalidad tributaria".*

De todas formas, se advierte que los pronunciamientos de esta Oficina, sobre este y otros temas relacionados, pueden ser consultados a través del micrositio "Normatividad" de la página de la CGR: [www.contraloria.gov.co](http://www.contraloria.gov.co).

#### **4. Consideraciones jurídicas.**

Previo a resolver las preguntas planteadas es importante recordar que la facultad que tiene esta oficina para absolver consultas, no está encaminada a resolver casos puntuales y concretos, los cuales deberán ser analizados y determinados por el operador jurídico de conocimiento, el cual debe realizar un análisis jurídico y técnico de la situación particular que se le presente para así determinar el paso a seguir.

Como ya se mencionó, las funciones de esta oficina se limitan a resolver dudas sobre la aplicación e interpretación de la normativa aplicable en materia fiscal, la cual es diferente de las materias presupuestales y tributarias, siendo competentes para estos temas el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, así como la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN; por esta razón, se procederá a exponer el marco jurídico aplicable a la situación en comento y se citarán los pronunciamientos que, sobre estos temas, hayan realizado las entidades mencionadas.

##### **4.1. Problemas jurídicos.**

Como problema jurídico se desarrollará la siguiente pregunta:

¿Cuál es el marco jurídico que deben aplicar las entidades públicas, en lo referente a impuestos, cuando celebran contratos públicos?

##### **4.2. Fundamento Jurídico de los impuestos.**

Entrando a exponer el tema consultado, se observa que a través del Concepto CGR-OJ-010-2021, esta Oficina sostuvo cuanto sigue:

*"La Constitución Política en su artículo 338 establece que "En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales y 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”.*

*A nivel nacional, el Estatuto Tributario establece como impuestos que deben cancelar los contribuyentes: i) el de Renta, ii) Patrimonio, iii) Impuesto sobre las ventas (IVA) y, iv) el impuesto de Timbre, entre otros.*

*De los tributos mencionados, el de Renta y el de Patrimonio son considerados por la doctrina como “tributos directos”, por cuanto afectan la capacidad de pago, y la riqueza de los contribuyentes. Por su parte, el IVA y el impuesto de timbre son considerados por la doctrina como impuestos indirectos, al gravar el primero el consumo de los contribuyentes y el segundo el tráfico documental, independientemente de la capacidad de pago que tenga el uno u el otro. La distinción mencionada cobra importancia para indicar que los tributos indirectos deben ser asumidos como un gasto por parte de los contribuyentes, en la medida en que deben ser sufragados de su patrimonio, en el momento en que origine la obligación de cancelarlos (causación). Para el caso específico de la Contraloría General de la República y las entidades públicas en general, por no ser responsables de los impuestos de Renta y patrimonio y estar excluidos del pago de impuestos de Timbre (artículo 532 del Estatuto Tributario), únicamente deben asumir el pago del impuesto indirecto de IVA.*

#### *4.2.1. Naturaleza de la Retención en la Fuente*

*El artículo 365 del Estatuto Tributario establece que el Gobierno Nacional podrá establecer retenciones en la fuente con el fin de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto sobre la renta y sus complementarios, y determinará los porcentajes tomando en cuenta la cuantía de los pagos o abonos y las tarifas del impuesto vigentes, así como los cambios legislativos que tengan incidencia en dichas tarifas, las cuales serán tenidas como buena cuenta o anticipo.*

*La retención en la Fuente es un mecanismo que tiene por finalidad conseguir que el impuesto de renta se recaude dentro del mismo ejercicio gravable (Artículo 367 del Estatuto Tributario). La retención en la fuente, a diferencia de los indicados anteriormente, no es un tributo, sino un “mecanismo anticipado de recaudo”, o como lo indican algunos doctrinantes, “un mecanismo de recaudo simultáneo a la causación”, lo anterior, por cuanto la ley le asigna a un tercero (retenedor) la obligación de descontar de los pagos que realiza al contribuyente (retenido o beneficiario del pago) una suma de dinero (porcentaje de retención en la fuente) como pago anticipado del Impuesto de Renta que se genera por concepto de los ingresos recibidos. Al finalizar el respectivo período gravable, el contribuyente (retenido) realizará su autoliquidación de los tributos que le corresponde cancelar y descontará de la cuantía que arroje esta liquidación, los valores que se le ha descontado por concepto de retenciones en la fuente.*





*Las entidades públicas no son sujetos pasivos del Impuesto de Renta, y por tanto no podrían asumir como suya, la obligación de cancelar las retenciones en la fuente, su papel se limita a actuar como agentes de retención en la fuente, "delegatarios del Estado o agentes de éste, responsables ante el fisco por el recaudo de la retención en la fuente, su determinación y consignación" y como tal, deben cumplir con su obligación de intermediarios en el proceso de recaudo del impuesto de renta, de las personas a las cuales se les cancela sumas de dinero, por conceptos sujetos a dicha retención.*

### *2.3. Obligación del Agente Retenedor.*

*Sobre la retención en la fuente, señaló la Corte Constitucional:*

*"La retención en la fuente, fue creada por el Legislador con el fin de "facilitar la gestión tributaria en cabeza de la administración de impuestos y asegurar el pago del impuesto de renta" y "conseguir en forma gradual que el impuesto se recaude en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se cause". Así, el Estatuto Tributario consagra la posibilidad de establecer retenciones en la fuente con el fin de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto sobre la renta (art. 365). Estos pagos a cuenta de la retención en la fuente constituyen por tanto pagos anticipados del impuesto sobre la renta. El concepto de retención en la fuente ha sido definido por la jurisprudencia constitucional como "un sistema de recaudo anticipado de obligaciones tributarias que se consolidan al finalizar el respectivo período gravable, como es el caso del impuesto de renta" y a "un modo de extinguir la obligación tributaria, y para el contribuyente, la forma de cumplimiento anticipado de tal obligación". Así mismo, la jurisprudencia de esta Corte ha hecho referencia a la retención en la fuente, desde el punto de vista impositivo como "la acción o el efecto de detener, conservar, guardar una cantidad que la ley ha determinado se retenga a título de impuesto en el mismo momento del origen del ingreso. Así, este mecanismo la permite al Estado recibir los impuestos a que tiene derecho en el mismo momento en que el contribuyente obtiene el ingreso susceptible de ser gravado, y como tal, sujeto de retención". En cuanto a los objetivos de la retención en la fuente, esta Corporación ha destacado que el objetivo más importante de la retención en la fuente "es el recaudo simultáneo del impuesto en el momento de obtener los ingresos, lo cual ofrece múltiples ventajas pues i) simplifica el trabajo de la administración tributaria, ya que se la libera de la tarea de recaudo al trasladarla a los particulares; ii) mejora el flujo de dineros para la tesorería pública, pues permite escalonar la precepción de los ingresos acelerando su recaudación; iii) opera como instrumento de control a la evasión fiscal, por cuanto facilita la identificación de contribuyentes que podrán permanecer ocultos o que son difíciles de ubicar directamente, como es el caso de los residentes en el exterior o quienes ejercen actividades económicas en forma temporal y iv) fortalecer la efectividad automática del*



*impuesto como instrumento anti - inflacionario asegurándole al Estado su participación en el producto creciente de la economía”.*

*La retención en la fuente es un mecanismo de recaudación anticipada de un impuesto, más no es un impuesto en sí”<sup>9</sup>.*

Sumado a lo anterior, esta Oficina se ha pronunciado respecto de otro tipo de tributos territoriales como las estampillas, en los siguientes términos:

*“A nivel jurisprudencia se ha dispuesto que las estampillas como tributo, no poseen una configuración uniforme. En algunas oportunidades han sido caracterizados como una tasa parafiscal<sup>[10]</sup> y en otras se ha definido como impuestos<sup>[11]</sup> con destinación específica. Son recaudadas a nivel territorial y su configuración depende del Congreso de la República y de las Asambleas y Concejos dentro del ámbito de sus competencias. El fundamento constitucional de este instrumento de política fiscal es el artículo 338 de la Constitución que textualmente dispone:*

*“Artículo 338. 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 periodo determinado,*

<sup>9</sup> Concepto CGR-OJ-010-2021. Contraloría General de la República.

<sup>10</sup> La sentencia C-768 de 2010 indicó: “Para explicar esta afirmación conviene señalar que las estampillas han sido definidas por la jurisdicción del Consejo de Estado (...) como tributos dentro de la especie de “tasas parafiscales”, en la medida en que participan de la naturaleza de las contribuciones parafiscales, pues constituyen un gravamen cuyo pago obligatorio deben realizar los usuarios de algunas operaciones o actividades que se realizan frente a organismos de carácter público; son de carácter excepcional en cuanto al sujeto pasivo del tributo; los recursos se revierten en beneficio de un sector específico; y están destinados a sufragar gastos en que incurran las entidades que desarrollan o prestan un servicio público, como función propia del Estado. // La “tasa” si bien puede corresponder a la prestación directa de un servicio público, del cual es usuario el contribuyente que se beneficia efectivamente, también puede corresponder al beneficio potencial por la utilización de servicios de aprovechamiento común, como la educación, la salud, el deporte, la cultura, es decir, que el gravamen se revierte en beneficio social. Las primeras se definen como tasas administrativas en cuanto equivalen a la remuneración pagada de los servicios administrativos y, las segundas, como tasas parafiscales que son las percibidas en beneficio de organismos públicos o privados, pero no por la prestación de un servicio propiamente dicho, sino por contener un carácter social”.

<sup>11</sup> La sentencia C-221 de 2019 al caracterizar la estampilla “Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia indicó que se trataba de un impuesto con destinación específica “pues se trata de una “imposición obligatoria y definitiva que no guarda relación directa e inmediata con la prestación de un bien o un servicio por parte del Estado al ciudadano” (...).”



*no pueden aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciarla vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo*<sup>12</sup>.

En esta misma línea, también se ha sostenido:

*“En este sentido el Consejo de Estado a través de la Sentencia con radicación número: 25000-23-27-000-2009-00009-01 (18003) del 27 de enero de 2011, sobre las estampillas explicó:*

*“En efecto, el gravamen que consagró el legislador a favor de las entidades departamentales como estampillas, sigue la regla general del artículo 107 del Estatuto Tributario para las expensas necesarias, y no la limitación que consagra el artículo 115 del mismo Estatuto sobre los impuestos deducibles”.*

*Sobre las características de las estampillas la Sala Plena de la Corte Constitucional en Sentencia C-768/10<sup>[13]</sup>, señaló las siguientes:*

*“(…) Las estampillas han sido definidas por la jurisprudencia del Consejo de Estado como tributos dentro de la especie de “tasas parafiscales”, en la medida en que participan de la naturaleza de las contribuciones parafiscales, pues constituyen un gravamen cuyo pago obligatorio deben realizar los usuarios de algunas operaciones o actividades que se realizan frente a organismos de carácter público; son de carácter excepcional en cuanto al sujeto pasivo del tributo; los recursos se revierten en beneficio de un sector específico; y están destinados a sufragar gastos en que incurran las entidades que desarrollan o prestan un servicio público, como función propia del Estado. La “tasa” si bien puede corresponder a la prestación directa de un servicio público, del cual es usuario el contribuyente que se beneficia efectivamente, caso en el cual se definen como tasas administrativas, también puede corresponder al beneficio potencial por la utilización de servicios de aprovechamiento común, como la educación, la salud, el deporte, la cultura, es decir, que el gravamen se revierte en beneficio social, caso en el cual se definen como tasas parafiscales que son las percibidas en beneficio de organismos públicos o privados, pero no por la prestación de un servicio propiamente dicho, sino por contener un carácter social”<sup>14</sup>.*

Ahora bien, teniendo en cuenta la naturaleza de los tributos que se pueden generar dentro del territorio, que tengan su origen en una regulación de alcance nacional o territorial, se hace pertinente comenzar a estudiar cómo se aplican los mismos al momento de celebrar contratos, bajo lo estipulado en la Ley 80 de 1993<sup>15</sup>.

<sup>12</sup> Concepto CGR-OJ-042-2025, Contraloría General de la República

<sup>13</sup> Magistrado Ponente: Dr. JUAN CARLOS HENAO PÉREZ. Referencia: expediente OP-136 del veintitrés (23) de septiembre de dos mil diez (2010).

<sup>14</sup> Concepto CGR-OJ-075-2024. Contraloría General de la República.

<sup>15</sup> “Por la cual se expide el Estatuto de Contratación de la Administración Pública”.



### 4.3. Impuestos en la contratación pública.

En primer lugar, y visto lo expuesto hasta ahora, se entiende que los tributos tienen un tratamiento especial de acuerdo a la norma que los crea y, de acuerdo a esto, tendrán una forma de implementarse durante la celebración de contratos, es por esto que se hace pertinente traer a colación el pronunciamiento de esta Oficina sobre este punto, que quedó plasmado en el Concepto 135 de 2018, donde se expresó:

*"El impuesto se ha definido como un ingreso tributario que se exige sin contar con el consentimiento directo del obligado y sin consideración al beneficio inmediato que el contribuyente pueda derivar de la acción posterior del Estado.*

*Los principales impuestos que afectan el contrato estatal son: renta, retención en la fuente, IVA e industria y comercio. Como una contribución especial se establece en el artículo 6° de la Ley 1106 de 2006, un impuesto equivalente al cinco por ciento (5%) del valor del contrato de obra o de concesión de obra. Los elementos de un impuesto y en este caso en la celebración de un contrato estatal, son:*

*Un hecho generador, en este caso corresponde a la celebración de un contrato con una entidad del Estado.*

*Un sujeto activo: La Nación, el departamento, el distrito o el municipio al cual pertenezca la entidad de derecho público.*

*Sujeto Pasivo: El contratista, persona natural o jurídica.*

*Base Gravable: El valor total del respectivo contrato, o de la adición; dependiendo del tipo de impuesto.*

*Tarifa: Dependiendo del tipo de impuesto;*

*Responsable del recaudo: La entidad pública contratante.*

*Recuérdese que pueden catalogarse como gastos indirectos los que no tienen que ver en forma precisa con el cumplimiento del objeto contratado, pero guardan relación con el desarrollo del mismo. Entonces, los impuestos en un contrato se consideran como costos indirectos, pues corresponden a un pago que se requiere para efectos de cumplir una obligación asociada a la celebración del contrato.*

*El impuesto que genera un contrato suscrito con una entidad del Estado, es una obligación preexistente a éste, pues se encuentra previsto en norma legal, de manera que el contratista al firmar el contrato conoce de la obligación que debe asumir, por ello le corresponde presupuestarlo dentro de los gastos del contrato. En este orden, el contratista es el responsable del pago de los impuestos por la celebración y ejecución de un contrato con una entidad de derecho público. (Subrayas fuera de texto).*

*En el componente de la administración, existen costos que no están incluidos en el valor de los ítems del contrato, como papelería, pólizas y otros que pueden ser*



*reconocidos y pagados por la entidad pública contratante, cuando los incluya como parte del pago en el clausulado correspondiente.*

*Ahora bien, si esos costos de administración son pagados con recursos públicos, su reconocimiento debe estar debidamente soportado, para lo cual deben determinarse expresamente, para efectos de configurar en debida y legal forma la ecuación económica del contrato.*

#### *4.3.1. Oferta o propuesta para celebrar contrato estatal. - Discriminación de los impuestos*

*El artículo 845 del Código de Comercio determina que la oferta o propuesta, esto es, el proyecto de negocio jurídico que una persona formule a otra, deberá contener los elementos esenciales del negocio y ser comunicada al destinatario.*

*En la oferta se establece el valor del bien, obra o servicio, más algunos gastos adicionales, y otros aspectos que se consideran deben ser asumidos por la entidad como parte del precio del objeto contractual. En este contexto se tiene que, el proponente debe calcular y presupuestar todos los costos que genere la presentación de la oferta, la suscripción del contrato y la ejecución del objeto contractual e incorporarlos en su oferta económica, de tal manera que en ella se reflejen todos los costos, sin que los mismos estén discriminados, salvo lo que la administración haya dispuesto en el pliego de condiciones. En cuanto a la discriminación de los impuestos en el valor de la oferta, generalmente, el que se señala es el IVA, indicándose así, el valor del objeto contractual, más este gravamen o incluido el mismo. **Teniendo en cuenta que los impuestos en un contrato estatal corresponden a los costos indirectos se consideran que los mismos pueden o no reflejarse en el valor del contrato, salvo que expresamente la administración considere su inclusión y así lo determine en el pliego de condiciones o en el clausulado del contrato.** (Subrayado y resaltado fuera de texto).*

**En materia de impuesto, la entidad contratante debe determinar puntualmente las cargas tributarias de que es objeto el objeto contractual y a cargo de cuál de las partes correrá esta erogación, siendo en términos generales responsabilidad del contratista.** (Subrayas y negrilla fuera de texto).

*En este contexto, debe especificarse en cada caso la obligación del contratista de asumir el impuesto de que se trate y la obligación de la entidad pública de su retención cuando así proceda.*

#### *4.4. Contrato de obra pública. Retención en la fuente. AIU.*

*La Corte Constitucional en la sentencia C-421 de 1995, determinó la naturaleza de la retención en la fuente, al señalar que:*



**“Las normas que la reglamentan establecen inequívocamente que es un medio para recaudar gradualmente un impuesto, concepto diferente del impuesto en sí. (Resaltado fuera de texto).**

**“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”. (Resaltado del texto original).

En sentencia C-064 de 2008, indicó la misma Corporación:

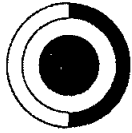
*“Desde el punto de vista impositivo, la retención en la fuente se define como la acción o el efecto de detener, conservar, guardar una cantidad que la ley ha determinado se retenga a título de impuesto en el mismo momento del origen del ingreso. Así, este mecanismo le permite al Estado recibir los impuestos a que tiene derecho en el mismo momento en que el contribuyente obtiene el ingreso susceptible de ser gravado, y como tal, sujeto a la retención.*

*El principal objetivo de la retención en la fuente es el recaudo simultáneo del impuesto en el momento de obtener los ingresos, lo cual ofrece múltiples ventajas pues i) simplifica el trabajo de la administración tributaria, ya que se libera de la tarea de recaudo al trasladarla a los particulares; ii) mejora el flujo de dineros para la tesorería pública, pues permite escalonar la percepción de los ingresos acelerando su recaudación; iii) opera como instrumento de control a la evasión fiscal por cuanto facilita la identificación de contribuyentes que podrían permanecer ocultos o que son difíciles de ubicar directamente, como es el caso de los residentes en el exterior o quienes ejercen actividades económicas en forma temporal y iv) fortalecer la efectividad automática del impuesto como instrumento anti inflacionario asegurándole al Estado su participación en el producto creciente de la economía”<sup>[16]</sup>.*

(...)

*Respecto del componente de administración en el AIU, cabe precisar que el AIU es propuesto por el contratista y la “A” de administración corresponde a los denominados costos indirectos para la operación del contrato, tales como los gastos que corresponden a la organización del contratista, papelería, insumos de oficina, pólizas de seguros e impuestos, los cuales no pueden estar incluidos en el valor del contrato, de incluirse y pagarse, ello constituiría un daño al patrimonio público, toda vez, que corresponde al resorte del contratista.*

<sup>16</sup> C-064 de 2008.



*En consecuencia, no sería procedente que la entidad contratante incluya dentro del valor del contrato la retención en la fuente y de hacerlo ello constituiría un daño al patrimonio público.*

*Así las cosas, pactar en el clausulado contractual cubrir costos como los señalados, ello no los convierte en forma automática en la utilidad del contratista y, en tal virtud, el contratista debe devolverlos, por ejemplo en el acta de liquidación final<sup>17</sup>.*

#### **4.4. Pago de impuestos con recursos públicos.**

En segundo lugar, debe hablarse de la procedencia de pagar impuestos con recursos asignados a las entidades territoriales, cuando estos tengan una destinación específica, puesto que, este escenario puede darse al momento de celebrar un contrato en el marco de la Ley 80 de 1993.

Al respecto, esta Oficina se ha pronunciado en los siguientes términos:

*“3.2. En relación con la generación del daño fiscal y la procedencia del proceso de responsabilidad fiscal al cancelar impuestos con recursos correspondientes al Sistema General de Participaciones, se indica que los gravámenes territoriales se imponen a los terceros contratistas, dicho en otras palabras, estos no se pagan con recursos de la entidad contratante correspondiente a los recursos del Sistema General de Participaciones.*

*El no recaudo de estos recursos, genera un daño al patrimonio público, y no puede perderse de vista que el artículo primero (1°) de la L. 610/00 establece que “el proceso de responsabilidad fiscal es el conjunto de actuaciones administrativas adelantadas por las Contralorías con el fin de determinar y establecer la responsabilidad de los servidores públicos y de los particulares, cuando en el ejercicio de la gestión fiscal o con ocasión de ésta, causen por acción u omisión y en forma dolosa o culposa un daño al patrimonio del Estado”.*

*El artículo 6° de la misma preceptiva, respecto del daño patrimonial señala que “podrá ocasionarse por acción u omisión de los servidores públicos o por la persona natural o jurídica de derecho privado, que en forma dolosa o gravemente<sup>18</sup> culposa produzcan directamente o contribuyan al detrimento al patrimonio público”.*

*En estas condiciones, en caso de omisión de la entidad contratante y por ende el no pago del contratista de dicha obligación, el órgano de control fiscal 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*

<sup>17</sup> Concepto CGR-OJ-135-2018. Contraloría General de la República.

<sup>18</sup> Sentencia C-619 de 2001.



*manera se debe poner en conocimiento de la Procuraduría General de la Nación, para lo de su competencia.*

*Es importante tener en cuenta, para efectos de nuestro análisis que el artículo 3°<sup>[19]</sup> de la Ley 610 de 2000, define la gestión fiscal y señala los verbos rectores de esta actuación.*

*Teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 3° de la preceptiva antes mencionada, es procedente hacer claridad sobre el alcance del término recaudo, resaltando que éste se refiere por excelencia a los tributos y por ende su recolección hace referencia a su administración. Dicho en otras palabras, el recaudo corresponde al ingreso de los tributos a la entidad competente de acuerdo con los ordenamientos que regulan su imposición, con la inacción por parte de la Entidad acreedora de la obligación, se pierde el derecho a adelantar la acción.*

*Ahora bien, una vez, acaecida la prescripción de la acción de cobro, o dicho en otras palabras a partir del momento en que la entidad no tiene acciones contra el deudor para el recaudo del impuesto de que se trate, se produce el daño patrimonial al Estado, pues por el transcurso del tiempo los contribuyentes se liberaron de la obligación de pago. En consecuencia, el daño patrimonial al Estado, acaece cuando se vence el término para adelantar la acción de cobro por quien tiene la facultad de hacerlo<sup>20</sup>.*

Ahora bien, queda claro en un primer momento que la carga impositiva es impuesta al contratista, por lo tanto, la entidad territorial no debe asumir el pago de los mismos con sus propios recursos. Para reforzar esta idea, en lo referente al cobro de la estampilla pro cultura, a través del Concepto 244 de 2016, esta Oficina citó un pronunciamiento del MinHacienda, donde se expuso cuanto sigue:

*"3.2. Estampilla Procultura. Viabilidad para su cobro.*

*Sobre el tema consultado el Ministerio de hacienda y Crédito Público en Concepto En 2-2011-016503 del 26 de mayo de 2011, dirigido a la Superintendencia Nacional de Salud señaló:*

*"[...] En conclusión, en nuestro criterio y sin perjuicio de las competencias que en la materia tiene la Superintendencia de Salud, si la EPS o los PSS pagan bienes o servicios con recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud,*

<sup>19</sup> Artículo 3°. Gestión fiscal. Para los efectos de la presente ley, se entiende por gestión fiscal el conjunto de actividades económicas, jurídicas y tecnológicas, que realizan los servicios públicos y las personas de derecho privado que manejen o administren recursos o fondos públicos, tendientes a la adecuada y correcta adquisición, planeación, conservación, administración, custodia, explotación, enajenación, consumo, adjudicación, gasto, inversión y disposición de los bienes públicos, así como a la recaudación, manejo e inversión de sus rentas en orden a cumplir los fines esenciales del Estado, con sujeción a los principios de legalidad, eficiencia, economía, eficacia, equidad, imparcialidad, moralidad, transparencia, publicidad y valoración de los costos ambientales.

<sup>20</sup> Concepto CGR-OJ-245-2016. Contraloría General de la República.



*independientemente de las autorizaciones legales para el gasto, y estos bienes o servicios no corresponden a la prestación del servicio público obligatorio de salud, los proveedores de los mismos son sujetos pasivos de impuestos territoriales de conformidad con la actividad que realizan y las entidades pagadoras de estos servicios deberán cumplir con las obligaciones de retención que les impone las correspondientes normas tributarias territoriales, puesto que ese mecanismo se constituye en un pago de impuestos para el prestador del servicio y no para el contratante [...]”.*

*En este orden de ideas, en relación con el cobro de tributos territoriales sobre actos y contratos que son financiados con recursos del sector salud, esta Dirección considera que los proveedores de bienes y servicios que no hacen parte del Sistema General de Seguridad Social en Salud son sujetos pasivos de impuestos territoriales, independientemente de la fuente de pago y las entidades pagadoras deberán cumplir con las obligaciones de retención en la fuente conforme las normas territoriales que imponen dichos deberes, pues una cosa es imponer gravámenes directamente a las entidades que integran el sistema de seguridad social en salud, y otra muy diferente es imponer el gravamen a los contratistas o proveedores de dichas entidades, diferenciando de manera clara la imposibilidades de gravar a éstas (entidades del sistema), y la posibilidad de gravar a aquellos (contratistas y proveedores).*

*De igual forma, ese mismo Ministerio en concepto N° 010873 26-03-2015, manifestó lo siguiente:*

*“(...) 1. En relación con el impuesto de estampillas, el sujeto pasivo de las mismas es aquel que realiza una actividad gravada frente a la entidad territorial y sus organismos descentralizados, en la que participan funcionarios públicos quienes están en la obligación de fijar la estampilla y anularla.*

*El impuesto de estampillas es pagado por la persona natural o jurídica que realiza la actividad gravada frente a la entidad territorial, en ningún caso puede entenderse que el sujeto pasivo es la entidad territorial o alguno de sus organismos descentralizados.* (Subrayas en texto citado).

*Así las cosas, los contratos entre un organismo que pertenece al Sistema General de Seguridad Social y sus correspondientes proveedores pueden ser gravados con estampillas siempre y cuando el proveedor no sea un organismo perteneciente al Sistema General de Seguridad Social. (...)*

*3. En ningún caso un hospital u organismo público deberá pagar el impuesto de estampillas con ocasión de la contratación que realice con sus proveedores, en especial porque el sujeto pasivo de dicha actividad es la persona natural o jurídica*



que suscribe el contrato de provisión de bienes o servicios y no la entidad pública contratante. [...]»<sup>21</sup>. (Subrayas fuera de texto).

Finalmente, a través de Concepto del 29 de octubre de 2021, la Auditoría General de la República se pronunció sobre el tema en comento, en los siguientes términos:

*“De forma general, el contenido de los contratos regidos por el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, se encuentra reglamentado por el artículo 40 de la Ley 80 de 1993, donde establece:*

*“Artículo 40°. – Del Contenido del Contrato Estatal. Las estipulaciones de los contratos serán las que de acuerdo con las normas civiles, comerciales y las previstas en esta ley, correspondan a su esencia y naturaleza.*

*Las entidades podrán celebrar los contratos y acuerdos que permitan la autonomía de la voluntad y requieran el cumplimiento de los fines estatales.*

*En los contratos que celebren las entidades estatales podrán incluirse las modalidades, condiciones y, en general, las cláusulas o estipulaciones que las partes consideren necesarias y convenientes, siempre que no sean contrarias a la Constitución, la ley, el orden público y a los principios y finalidades de esta Ley y a los de la buena administración”.*

*En virtud del principio de la autonomía de la voluntad, las entidades estatales y los contratistas comúnmente han incluido dentro de la estructuración del presupuesto oficial y de las propuestas económicas, un porcentaje destinado a cubrir los costos indirectos denominado A.I.U. (administración, imprevistos y utilidades), el cual no se encuentra regulado en normatividad específica, y ha sido generalmente empleado en contratación de obras públicas, sin que ello impida que se emplee en otra tipología de contratos.*

*Son las condiciones de cada contrato y la conveniencia para las partes, la(sic) que determinan la viabilidad de pactar la figura de la A.I.U., señalando que constituyen cada uno de ellos una parte específica de los costos indirectos en la ejecución del contrato, que hacen parte del valor total del bien o servicio contratado. La Administración representa los costos indirectos indispensables para la correcta ejecución del proyecto y que se necesitan de manera permanente en el desarrollo del mismo, tal como honorarios, impuestos, los arrendamientos, costos de personal entre otros.*

*El Consejo de Estado, con relación al tema, dentro del fallo No. 20459 del 18 de enero de 2012, ha manifestado que la A.I.U. hace parte de la estructuración del valor del contrato manifestando:*

<sup>21</sup> Concepto CGR-OJ-244-2016. Contraloría General de la República.



*“Así también vale la pena señalar, que en los contratos de obra dentro del precio pactado se suele incluir un porcentaje a costos indirectos bajo el nombre de imprevistos, pero ello es solo para los eventos en que se concretan aleas normales u ordinarias que afectan la ejecución de los contratos y que son tasados en un valor determinado pero que no se cobijan allí los que tienen el carácter de extraordinarios o anormales, que de alguna manera desbordan lo calculado por este concepto y de contera impactan el equilibrio económico del contrato y por tanto deben ser reconocidos por la entidad”.*

*Es necesario establecer que la retención en la fuente, es un sistema de recaudo anticipado de los impuestos que consiste en la obligación del agente retenedor de retener, conservar, guardar una cantidad que la ley ha determinado se retenga en el mismo momento del origen del ingreso, debe hacerse claridad que la retención en la fuente no es un impuesto, es solo un medio que facilita, acelera y asegura el recaudo de los tributos.*

*El RETEICA, es el mecanismo de recaudo anticipado del Impuesto de Industria y Comercio el cual por tratarse de un sistema de recaudo territorial, tiene una legislación diferente en cada uno de los municipios de nuestro país. El rete Ica, por ser un sistema de recaudo de un impuesto municipal, debe practicarse solamente a proveedores que tengan sede en el mismo municipio del agente retenedor.*

*Los anteriores impuestos son tomados por la administración en la contratación, con el fin de determinar en el momento de liquidar las retenciones, si este es o no objeto de las mismas, si la información adjunta le permite al contratista acogerse a los beneficios tributarios de Ley y disminuir su base de retención, aplicando las tarifas de retención vigentes en el momento del pago<sup>22</sup>.*

## **5. Conclusiones.**

**5.1.** De conformidad con la normativa constitucional y legal aplicable, las partes en desarrollo de su autonomía de la voluntad, pactan las cláusulas que consideren oportunas para el correcto desarrollo de los contratos que celebren.

**5.2.** Por desarrollo consuetudinario, se ha permitido el reconocimiento de costos indirectos que afectan el valor de los contratos, que pueden verse contemplados en los componentes del AIU, en los cuales, debe pactarse de forma clara, qué va a reconocerse como tal y cómo se realizará el reconocimiento y pago de los mismos.

---

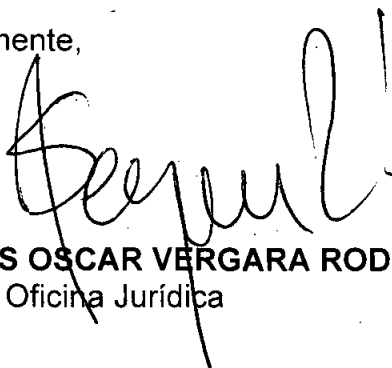
<sup>22</sup> Concepto 20211100037291 del 29 de octubre de 2021. Auditoría General de la República.

**5.3.** En lo referente a los impuestos, sus normas de creación señalan de manera expresa, entre otros elementos, la determinación del hecho generador. Sobre este punto, algunos tributos tales como IVA e ICA, tienen como hecho generador el contrato en si o el objeto del mismo, por lo tanto, son cargas previas a la celebración de los contratos conocidas por los contratistas antes de la suscripción de los acuerdos, lo que permite que estos impuestos puedan ser incorporados a los costos del contrato. Esto teniendo en cuenta que es el contratista el sujeto pasivo de la obligación y quien está obligado al pago del impuesto.

**5.4.** Existen otros impuestos que se cobran en virtud de las condiciones de los contratistas, llamados impuestos directos, los cuales se generan en virtud de la persona natural o jurídica o el desarrollo del objeto social de la misma, como lo es el impuesto de renta y su mecanismo de retención en la fuente. Respecto de este tipo de tributos y conforme al desarrollo legal y jurisprudencial, no es posible incorporarlo a los costos del contrato, puesto que no se derivan de la suscripción o desarrollo del mismo, ni tienen como hecho generador la celebración del contrato.

**5.5.** Teniendo en cuenta el desarrollo de la jurisprudencia Constitucional, en relación con los recursos que reciben las entidades territoriales y su destinación específica, no es posible usar estos recursos para el pago de impuestos, por parte de la entidad pública, tal como lo ha recogido en sus conceptos el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Cordialmente,



**CARLOS OSCAR VÉRGARA RODRÍGUEZ**  
Director Oficina Jurídica

Proyectó: Cristian Hernando Torres Franco  
Revisó: Gabriel Andrés Hilarión Amaya  
Radicado: SIGEDOC 2025IE0119530 del 03 de octubre de 2025.  
TRD: 80112-033 Conceptos Jurídicos.